



MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



ENERO - DICIEMBRE

2022

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA **COMPILADA**

MARCO NORMATIVO PARA
EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN
EL MERCADO DE VALORES, Y QUE
NO CAPTAN NI ADMINISTRAN
AHORRO DEL PÚBLICO

Contenido

INTRODUCCIÓN	4
1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	7
1.1 MARCO CONCEPTUAL	7
1.2 NORMAS.....	274
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	274
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	291
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	341
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS	341
1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS	341
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS.....	342
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS	346
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	352
1.2.9 INVENTARIOS	353
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	361
1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN.....	417
1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES	418
1.2.13 ARRENDAMIENTOS	422
1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS	431
1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN	431
1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	432
1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS.....	432
1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	432
1.2.19 CUENTAS POR PAGAR	433
1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR	459
1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	460
1.2.22 PROVISIONES.....	476
1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES.....	500
1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES	505
1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS.....	506
1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES	537
1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	569

1.2.28	EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	570
1.2.29	IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	575
1.2.30	ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE	576
1.2.31	COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.....	593
1.2.32	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	593
1.2.33	CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	594
1.2.34	INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN.....	599
1.2.35	POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.....	600
1.2.36	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE	612
1.2.37	TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	612
1.3.1	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN	612
1.3.2	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS	612
1.3.3	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES.....	613
1.3.4	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.....	617
1.3.5	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.....	630
1.4	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE.....	638
1.5.1	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL.....	650
1.5.2	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES	650
1.5.3	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	651
1.6	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	660
2	CONCEPTOS MODIFICADOS.....	684

INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación que interpretan las normas contables, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

En el presente documento, se pone a disposición de los usuarios de la información financiera la compilación de los conceptos emitidos de enero a diciembre de 2022.

Para facilitar su consulta, a continuación, se presentan los criterios con los cuales se estructura el documento.

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.

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

Clasificación temática. Son los descriptores 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 contextualización de una pregunta o del planteamiento de un problema que enfrenta un consultante, sobre temas contables. Por lo general, los antecedentes corresponden a la transcripción de la pregunta o del planteamiento del problema.

Consideraciones. Son los fundamentos jurídicos, contractuales y de regulación contable pública que sustentan la emisión del concepto contable.

Conclusiones. Constituyen la respuesta a la pregunta o al planteamiento del problema. Por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver.

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

La taxonomía determina y define los criterios básicos, requeridos para la adecuada compilación de la Doctrina Contable Pública.

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

Corresponde al marco normativo aplicable a las empresas señaladas en el artículo 2º de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

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

En ocasiones un mismo concepto puede presentar el desarrollo de uno o más marcos normativos de acuerdo con el alcance de la pregunta o del planteamiento del problema.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, referida a la normativa contable que sustenta la solución a la consulta, la cual corresponde a la estructura del Marco Normativo, así:

- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimiento contables
- Procedimientos transversales
- Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Subtema

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

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

1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20221100000991 DEL 25-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Beneficios a los empleados Provisiones Ayudas gubernamentales y subvenciones - Ingresos por transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de cuentas por cobrar a entidades en liquidación. Tratamiento contable de los beneficios a los empleados que no tiene respaldo presupuestal. Tratamiento contable de inmuebles recibidos mediante transferencia por parte de una entidad de gobierno.

Doctora
MARTHA LUCÍA ERAZO PEREA
Contadora
Hospital la Buena Esperanza de Yumbo
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° 20211100065952 el 13 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“HECHOS CASO N. 1

La Contraloría Municipal de Yumbo realizó Auditoría Financiera al Hospital la Buena Esperanza de Yumbo ESE de la vigencia 2020, durante el mes de septiembre de 2021; en el informe final levantaron la siguiente observación de tipo Administrativo y con incidencia disciplinaria:

HALLAZGO ADMINISTRATIVO No. 02 – CON PRESUNTA INCIDENCIA DISCIPLINARIA POR EL REGISTRO DESFASADO DE LA CARTERA – CUENTAS POR COBRAR DE LA ENTIDAD, AFECTANDO SIGNIFICATIVAMENTE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA LA VIGENCIA FISCAL 2020.

Durante el proceso Auditor se evidenció que la entidad dentro del saldo de la cartera reportado en sus estados financieros a 31 de diciembre de 2020, existen cuentas por cobrar que ascienden a la suma de \$1.961.256.192.78; Así mismo, se pudo establecer que esta cifra está representada por entidades que se encuentran en proceso de liquidación.

A pesar de que la entidad realizó deterioro con corte a 31 de diciembre de 2020 en dichas cuentas por la suma de \$930.930.945.76; se evidencia una sobrestimación en los registros contables por la suma de \$1.030.325.247,66.

Se evidencia incumplimiento en el Plan General de Contabilidad Pública Numerales 2.7 y 2.8 – Características y Principios de Contabilidad, respectivamente; Numerales 104, 113 y 114; Resolución No. 193 de 2016 y Ley 1819 de 2016, Artículo 355; además se incumple en lo establecido en los numerales 1 y 21 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002.

Este hallazgo tuvo origen en el valor de las Cuentas por Cobrar a entidades que se encuentran en LIQUIDACIÓN y para las cuales no se ha considerado procedente hacer un proceso de baja de los Estados Financieros ya que dicho proceso de liquidación no ha terminado aún.

Como dichas cuentas por cobrar corresponden a los años 2004 a 2012, la Contraloría refiere que esta cartera ya debería haberse bajado de los Estados Financieros, que éstos se encuentran sobrestimados en \$1.030.325.247,02 y que por ende no reflejan la realidad financiera de la Entidad; motivo por el cual emitieron un DICTAMEN NEGATIVO a los Estados Financieros.

Cabe anotar que la Entidad ha calculado el deterioro de las cuentas por cobrar de acuerdo a la normatividad vigente (Anexo Resolución 426 de 2019 de la CGN).

Las cifras son las siguientes y se encuentran registradas en la contabilidad en la CUENTA 1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

PREGUNTAS CASO N. 1:

1. (Sic)Cuál es el manejo contable, que se le debe de dar a este tipo de cartera de las entidades en liquidación?
2. (Sic) Es pertinente su baja en cuenta, sabiendo que todavía el proceso de liquidación no ha terminado?
3. (Sic) Su reclasificación a CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, sería el tratamiento contable más adecuado?
4. (Sic) En caso de proceder a dar de baja cuentas por cobrar, la afectación contable sería el gasto del periodo en el que se haga?

HECHOS CASO N. 2:

El Hospital La Buena Esperanza de Yumbo ESE reconoce los beneficios a empleados, en este caso las Prestaciones Sociales, de acuerdo con la norma (Anexo Resolución 426 de 2019) valores que se registran mensualmente como una obligación cierta en la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

En la medida que los empleados van cumpliendo con las condiciones para su pago, se les gira los valores registrados y se sigue causando mes a mes el valor (alícuota) por el derecho que se va adquiriendo.

Al finalizar la vigencia se le solicita al Área de Nomina (Sic) que consolide las Prestaciones Sociales y revise los valores reportados mensualmente al Área Contable.

Si es necesario se hacen los ajusten (Sic) contables pertinentes y los valores por concepto de esos derechos ya adquiridos a diciembre 31, se dejan como una (Sic) Pasivo por Pagar – BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Ahora bien, el saldo a diciembre 31 de cada vigencia, de las prestaciones sociales que tienen principio de anualidad, como PRIMA DE NAVIDAD, CESANTÍAS E INTERESES A LAS CESANTÍAS, es cero, pues se causan y se giran dentro de la misma vigencia.

Caso que no sucede con las prestaciones sociales que no tienen principio de anualidad como VACACIONES, PRIMA DE VACACIONES, PRIMA DE SERVICIOS Y BONIFICACIONES; que al final de la vigencia presentan saldo y quedan como un Pasivo por pagar – BENEFICIOS A EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Presupuestalmente los valores aforados por estos conceptos para cada vigencia, (Sic) se ejecutan cuando el empleado cumple las condiciones para su pago.

Teniendo en cuenta que el presupuesto tiene principio de anualidad y es netamente de caja, presupuestalmente, no se registra valor alguno por estos conceptos después de ejecutar y pagar lo correspondiente a la vigencia en curso.

Por lo anterior, estos BENEFICIOS A EMPLEADOS A CORTO PLAZO que no tienen principio de anualidad no tiene respaldo presupuestal y no representan una Cuenta por Pagar para Presupuesto, pero si un Pasivo para Contabilidad.

PREGUNTAS CASO N. 2:

1. (Sic) La pregunta es si el procedimiento contable utilizado por la Institución, independientemente de su manejo presupuesta, es correcto?

Lo anterior teniendo en cuenta que en las auditorías e informes presentados siempre se cuestiona el procedimiento utilizado y se hacen preguntas como las que se relacionan a continuación:

- (Sic) Porqué estos pasivos hacen parte de la contabilidad y no del presupuesto?
 - (Sic) Porqué se les da ese manejo contable y por qué no se registran como Provisiones diversas?
- (...)

HECHOS CASO N. 3:

El Municipio de Yumbo, entregó al Hospital La Buena Esperanza de Yumbo, en calidad de DONACIÓN, bienes inmuebles que constan de dos (2) lotes ubicados en la zona urbana y rural del Municipio y que tienen un valor de \$1.113.780.000.00 y \$332.263.000.00 respectivamente.

Estos fueron donados por el Municipio con la finalidad de construir en ellos la Nueva Sede del Hospital.

Fueron donados bajo escritura pública N. 1467 y 1498.

PREGUNTAS CASO N. 3:

1. (Sic) Cómo debe ser el registro contable para incluir estos Bienes Inmuebles a los Estados Financieros de la Entidad, toda vez que el valor es alto y me genera duda si se deben registra (Sic) como una Subvención – Bienes recibidos sin contraprestación.

Se anexan 2 archivos en PDF de las escrituras.”

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, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

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.

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.

(...)

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. (...)

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. (...)

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. (...)

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.” (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

(...)

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.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de

su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

17. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 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.

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". (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante las Resoluciones 079 y 081 de 2021, 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". Asimismo, dispone que esta cuenta se debita por "El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen", y se acredita por "1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar. 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja."

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

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Caso 1: Sobre el tratamiento contable de cuentas por cobrar a entidades en liquidación.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera establece la probabilidad como uno de los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, la cual consiste en el grado de certidumbre que tiene la empresa frente a la entrada o salida de beneficios económicos en el futuro, en relación con el hecho económico objeto de reconocimiento y de la definición de cada elemento.

Adicionalmente, la Norma de cuentas por cobrar requiere que se reconozcan como tal aquellos derechos que surjan en el desarrollo de las actividades ordinarias de la empresa y de los cuales espere obtener un flujo de recursos fijo y determinado en efectivo, equivalentes al efectivo u otro tipo de instrumentos.

Además, este tipo de activos debe medirse posteriormente al costo menos deterioro acumulado, para lo cual la empresa debe estimar el riesgo crediticio de cada deudor o grupo de deudores, según aplique el método individual o colectivo, con base en el histórico de incumplimientos de pago y desmejoramiento de las condiciones crediticias, de conformidad con la sección 2.4. de la Norma mencionada.

Asimismo, la empresa dará de baja en cuentas, 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. Esto sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa del Proceso Contencioso Administrativo sobre el cobro coactivo y demás mecanismos mediante los cuales la empresa pueda recuperar los recursos que le adeudan.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable dispone

actividades, que toda entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe realizar para la gestión del riesgo contable, dentro de las que se destacan: i) 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; y ii) adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales, como la existencia de derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva o aquellos de los cuales no existe probabilidad de flujo de recursos hacia la empresa.

Bajo este contexto, me permito responder sus preguntas como sigue:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable de este tipo de cartera de las entidades en liquidación?

El Hospital debe atender a lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar para el reconocimiento, medición y revelación de toda su cartera, conforme se describió anteriormente y el contenido en extenso de la Norma. No obstante, en la medición posterior de esta cartera, el hecho de que la entidad deudora se encuentre en proceso de liquidación es un factor que puede aumentar el riesgo crediticio y, por lo tanto, puede formar parte de las consideraciones para la estimación del deterioro de valor, una vez que dicho proceso de liquidación haya repercutido en un desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o algún incumplimiento de pago, en el periodo actual o anteriores, que conduzca al Hospital a determinar que los beneficios económicos derivados de la cuenta por cobrar se verán significativamente disminuidos.

Así, el Hospital puede aplicar el método individual o colectivo, según lo haya definido en su manual de políticas contables, para la estimación de la pérdida por deterioro de este tipo de cartera. Es pertinente señalar que el método colectivo se utiliza, si y solo si, el Hospital puede demostrar que cada grupo de deudores tiene las mismas o similares condiciones crediticias o comportamiento de incumplimiento de pago.

2. ¿Es pertinente su baja en cuentas, aun cuando el proceso de liquidación no ha terminado?

El Hospital debe evaluar si se configura alguna de las causas señaladas en la Norma de cuentas por cobrar o en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable para realizar la baja en cuentas de la cartera objeto de su consulta, sin perjuicio del proceso administrativo de cobro que la normativa de naturaleza no contable le permita realizar al Hospital.

Es importante destacar que este proceso se debe realizar para toda la cartera, independientemente de que la entidad deudora se encuentre o no en un proceso de liquidación. Por lo que, el hecho de que el deudor se encuentre en liquidación no es un factor suficiente para definir que una cuenta por cobrar debe ser dada de baja en cuentas; por el contrario, corresponde al Hospital realizar un análisis integral de las condiciones crediticias y la probabilidad de obtener el flujo financiero fijo y determinable, conforme la normativa citada, que permita justificar si se debe o no realizar la baja en cuentas.

3. ¿Su reclasificación a 'Cuentas por cobrar de difícil recaudo' sería el tratamiento contable más

adecuado?

El Catálogo General de Cuentas define que la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO 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. Por lo tanto, corresponde al Hospital establecer en su manual de políticas contables los rangos de antigüedad y morosidad bajo los cuales realiza la reclasificación de las cuentas por cobrar a esta cuenta, en atención a las condiciones comerciales y crediticias normales del sector económico en el que opera.

Así las cosas, el hecho de que un deudor inicie un proceso de liquidación no es condición suficiente para realizar la reclasificación de las cuentas por cobrar relacionadas a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, dado que se debe considerar la antigüedad y morosidad de cada cuenta por cobrar. Es decir, en caso de que las cuentas por cobrar de una entidad en liquidación no superen dichos criterios sobre la antigüedad y morosidad, no sería adecuada su reclasificación por el sólo hecho de estar en liquidación.

4. En caso de proceder a dar de baja cuentas por cobrar, ¿el registro contable afectaría el gasto del periodo en el que se realice la baja en cuentas?

En caso de que el Hospital realice la baja en cuentas de estas cuentas por cobrar, de conformidad con la normativa citada, se registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), en caso de existir deterioro de valor relacionado con las cuentas por cobrar que se están dando de baja en cuentas, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectivas del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en las que se tenga reconocida la cuenta por cobrar que se da de baja en cuentas, y la diferencia se registrará con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS. Como se puede observar, la baja en cuentas de una cuenta por cobrar debe afectar el gasto en el resultado del periodo en el que se realice dicha baja.

No obstante, en caso de que los hechos que causan la baja en cuentas de estas cuentas por cobrar hayan ocurrido en periodos anteriores y no se realizó la baja en cuentas en tales periodos, el Hospital reconocerá esta baja en cuentas como la corrección de un error de periodos anteriores, en el periodo en que se descubra el error, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), en caso de existir deterioro de valor relacionado con las cuentas por cobrar que se están dando de baja en cuentas, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectivas del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en las que se tenga reconocida la cuenta por cobrar que se da de baja en cuentas, y la diferencia se registrará con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Caso 2: Sobre el tratamiento contable de pasivos sin respaldo presupuestal

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera establece, entre otros, los principios de contabilidad pública de Esencia sobre forma y Devengo. El primero define que en el reconocimiento de los hechos económicos debe prevalecer la esencia económica sobre la forma legal, cuando exista conflicto entre estas. El segundo principio, Devengo, define que los hechos

económicos deben reconocerse cuando ocurran, con independencia del momento en que se reciba o salga el flujo financiero relacionado; es decir, cuando el hecho afecte la situación financiera o los resultados de la empresa.

Adicionalmente, el Marco Conceptual dispone que se reconocerán como pasivos aquellas obligaciones presentes producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Dentro de los criterios para su reconocimiento se encuentra la probabilidad, que se relaciona con el grado de certidumbre que tiene la empresa sobre la salida futura de recursos que incorporan beneficios económicos.

Por otra parte, la Norma de Provisiones define que se reconocerán como tal aquellas obligaciones sobre las que exista incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento, siempre que la probabilidad de que la empresa deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos sea mayor que la probabilidad de que no deba hacerlo.

Además, la Norma de Beneficios a los empleados establece que 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, dentro de los que se encuentran las prestaciones sociales.

Así, 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.

En este contexto normativo, me permito responder sus preguntas como sigue:

1. ¿Por qué estos pasivos hacen parte de la contabilidad y no del presupuesto?

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación 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. En este sentido, la CGN se pronunciará de forma general respecto al reconocimiento de pasivos sin respaldo presupuestal, con independencia de lo definido para la información presupuestal, que responde a propósitos y normativa diferente del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Así las cosas, en atención al principio de Devengo, el reconocimiento de las prestaciones sociales debe realizarse en el periodo en que afectan los resultados y la situación financiera del Hospital, aun cuando el flujo financiero ocurra en periodos posteriores. Asimismo, conforme al principio de Esencia sobre forma, en el caso de su consulta, el respaldo presupuestal de obligaciones hace parte de la forma legal del hecho económico, más que de su esencia económica, pues esta última corresponde a

la definición de pasivo, según la cual se reconocerán como tal aquellas obligaciones presentes derivadas de hechos pasados, de las cuales, a su vencimiento, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

En consecuencia, el Hospital debe reconocer las obligaciones por prestaciones sociales en el periodo en que se origine la obligación de pagarlas, con independencia del momento en que ocurra la salida de recursos para su liquidación y de que, en el momento de reconocimiento, no exista documento presupuestal que respalde tal obligación. No obstante, corresponde al Hospital adelantar las acciones administrativas que correspondan para atender la obligación reconocida.

2. ¿Por qué se les da ese manejo contable y por qué no se registran como Provisiones diversas?

Teniendo en cuenta lo dicho sobre la Norma de Provisiones, las prestaciones sociales no se reconocen en este tipo de pasivo, toda vez que se originan como obligaciones ciertas, con base en la normativa laboral aplicable, y no existe incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento, aún cuando sean objeto de ajustes al cumplir la periodicidad respectiva o al retirarse el empleado.

Por lo tanto, la Norma de Beneficios a los empleados requiere que las prestaciones sociales se reconozcan como pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo y se les dé el tratamiento contable definido en dicha Norma.

Caso 3: Sobre el tratamiento contable de bienes inmuebles recibidos mediante transferencia de una entidad de gobierno.

La Norma de Propiedades, planta y equipo establece que se reconocerán en esta categoría del activo aquellos bienes tangibles que la empresa destine, entre otros propósitos, para actividades administrativas. Asimismo, cuando la empresa reciba bienes sin entregar recurso alguno a cambio, los deberá medir de conformidad con la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones.

Por su parte, la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones dispone que las subvenciones deben ser reconocidas como ingreso cuando se cumplan las condiciones asociadas a dichos recursos, mientras tanto serán reconocidos como un pasivo. En caso de que la subvención no esté sujeta a condiciones, se reconocerá directamente en el ingreso, cuando la empresa tenga el derecho a recibir tales recursos.

Además, siguiendo la misma Norma, cuando la subvención se trate de recursos no monetarios, estos 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Hospital debe reconocer los bienes objeto de su consulta de una de las siguientes dos formas, según corresponda:

A. Si los bienes recibidos se encuentran sujetos a condiciones, el Hospital debe reconocerlos mediante un débito de la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

y un crédito de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el valor razonable de los bienes, o en ausencia de este por su costo de reposición; o con la imposibilidad de medir los dos anteriores, al valor en libros de la entidad que entrega los bienes.

Posteriormente, cuando el Hospital cumpla las condiciones asociadas a los bienes recibidos, reconocerá el ingreso respectivo mediante un débito de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

B. Si los bienes recibidos no se encuentran sujetos a condiciones, el Hospital debe reconocerlos mediante un débito de la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor razonable de los bienes, o en ausencia de este por su costo de reposición; o con la imposibilidad de medir los dos anteriores, al valor en libros de la entidad que entrega los bienes.

En ambos casos, una vez se reconozcan los bienes, se atenderá la Norma de Propiedades, planta y equipo para su medición posterior y revelación de información. Además, es pertinente señalar que el Hospital debe reconocer por separado el terreno de la construcción o edificación, por lo que la medición del valor razonable, el costo de reposición o el valor en libros debe realizarse para cada uno de estos bienes que se reciban.

CONCEPTO No. 20221100001931 DEL 02-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de inmueble entregado a la E.S.E. Centro de Salud Floresta en calidad de comodato a título gratuito.

Doctor
CARLOS ALBERTO RUÍZ DÍAZ
Contador
E.S.E. Centro de Salud - Floresta
Floresta, 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°20210010066862 el 20 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

¿Cuál es el tratamiento contable de un bien inmueble entregado en comodato a la E.S.E. Centro de Salud Floresta, por el Municipio de Floresta y el registro de su depreciación?

Al respecto, mediante llamada telefónica efectuada al consultante el 05 de enero de 2022, él aclara que el inmueble se refiere a una edificación nueva donde va a funcionar la E.S.E. Centro de Salud Floresta. Además, envía por correo electrónico el contrato de comodato, el 21 de enero de 2022.

CONSIDERACIONES

Entre las principales cláusulas indicadas en el contrato de comodato N°MF-CC-002 de 2021, celebrado entre el Municipio de Foresta-Boyacá y la E.S.E Centro de Salud Floresta, se tiene:

“CLÁUSULA PRIMERA: (...) Entidad Estatal Contratante o Comodante es el Municipio de Floresta y Contratista o Comodatario la E.S.E. Centro de Salud Floresta.

CLÁUSULA SEGUNDA - Objeto del contrato EL MUNICIPIO DE FLORESTA hace entrega real y material a la E.S.E. CENTRO DE SALUD FLORESTA a título de comodato, para su uso gratuito y con cargo a restituir los bienes que se mencionan a continuación: El bien inmueble a entregar en calidad de comodato cuenta con las siguientes características: se encuentra ubicado en la calle 4 N° 5-37 en el perímetro urbano del Municipio de Floresta-Boyacá, con matrícula inmobiliaria N° 092-13142 dentro de un predio de mayor extensión en el cual se prestan servicios administrativos a cargo de la Alcaldía

Municipal de Floresta, por lo cual se debe precisar que el inmueble a entregar cuenta con las siguientes características: la construcción cuenta con un área de 952 m², de los cual 33 m² son de área de cuarto de máquinas 816 m² del nivel 1 o primer piso y 103 m² del segundo nivel o segundo piso el área comunes como andenes parqueaderos y corredores al aire libre 500 m² y con las siguientes características constructivas: (...).

CLÁUSULA TERCERA - Alcance del objeto. Los bienes dados en comodato son de disposición exclusiva de LA E.S.E. CENTRO DE SALUD DE FLORESTA se encuentran libres de todo gravamen, embargo, pleitos pendientes, limitaciones de dominio y uso o condiciones resolutorias. (...)

CLÁUSULA CUARTA - Destinación y uso autorizado del bien. El bien objeto del presente contrato será destinado por el Comodatario de manera exclusiva, para el funcionamiento del Centro de Salud.

CLÁUSULA QUINTA - Gratuidad. El presente contrato es de carácter gratuito. Sin embargo, para efectos contables, fiscales, de garantías y de responsabilidad de las partes, el valor del presente contrato será de (sic) DOS MIL SETECIENTOS SEIS MILLONES CIENTO TREINTA Y UN MIL QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS (sic) M/CTE (\$2.706.131.599,00).

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA - Plazo. El plazo de ejecución del Contrato es hasta el 31 de diciembre del año 2023, contado a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución.

CLÁUSULA OCTAVA. Derechos del contratista 8.1. Recibir los bienes objeto del comodato para su uso y goce a título de comodato durante el plazo del Contrato.

CLÁUSULA NOVENA-Obligaciones particulares del Contratista 9.1. Recibir los bienes objeto del (sic) presente contrato a título de comodatario. 9.2. Atender en forma inmediata las solicitudes y requerimientos del supervisor del contrato y permitirle la inspección de los bienes objeto del comodato de manera fácil y expedita. 9.3. Utilizar los bienes dados en comodato únicamente para los fines previstos en la cláusula 3 del presente contrato en forma adecuada conforme a su naturaleza. 9.4. Asumir el pago de los servicios públicos, expensas comunes de administración y demás gastos a que haya lugar relacionados con el uso del bien durante el plazo del presente contrato. (...). 9.7. Restituir el bien una vez vencido el plazo del contrato, en las mismas condiciones que se recibió, (salvo el desgaste natural del bien) y a paz y salvo por todo concepto de servicios públicos y demás gastos relacionados con su uso, así como libre de gravámenes y afectaciones. (...)”.

Respecto de 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, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021 indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021, establecen:

“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 venta 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. (...)” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es necesario precisar que, de acuerdo con 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, se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las empresas 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.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituyen un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión.

Ahora bien, el Contrato de comodato N°MF-CC-002 de 2021, celebrado entre el Municipio de Floresta - Boyacá y la E.S.E. Centro de Salud Floresta, especifica: i) la obligación de que la E.S.E. utilice el bien de manera exclusiva para el funcionamiento del Centro de Salud; ii) el plazo estipulado de entrega del bien es un porcentaje poco significativo de la vida útil de este; iii) con respecto a los riesgos inherentes, el Municipio asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, y la E.S.E. no asume riesgos significativos, y iv) el Municipio a través de la Secretaría de Planeación y Obras Públicas tiene la supervisión y control del bien.

De lo anterior se infiere que, si bien el comodante no obtiene beneficios económicos ni potencial de servicio en forma directa, sí es quien define el uso que la E.S.E. debe darle al área, igualmente, es quien asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, y es quien podrá disponer del bien la mayor parte de la vida útil del activo. Por lo tanto, dadas las condiciones antes señaladas se concluye que el control del bien lo tiene el Municipio de Floresta y, en consecuencia, el Municipio debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta respectiva, realizar la medición posterior de acuerdo con el numeral 10.3 Medición posterior de la norma de Propiedad, planta y equipo, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Por su parte, a la E.S.E. como empresa no cotizante, y quien es la comodataria, le corresponde revelar tal situación en las notas de sus estados financieros y, adicionalmente, deberá registrar 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 ACREEDORAS DE CONTROL.

En lo referente a la depreciación la E.S.E. no debe realizar el cálculo ni el registro contable, ya que el Municipio de Floresta es quien tiene el control del activo y es quien debe hacer su reconocimiento y medición en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100013271 DEL 10-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los activos entregados por la Sociedad Hotelera Tequendama a Hoteles de Conveniencia S.A.S. en un contrato de cuentas en participación Pertinencia de avalúo realizado a bien inmueble.

Doctor
HERNÁN MARTÍNEZ
Coordinador de Activos Fijos e Inventarios
Sociedad Hotelera Tequendama 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° 20220010002642 el 24 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante consulta radicada ante la CGN con el N° 20211100034462 el 27 de mayo de 2021, la Sociedad Hotelera Tequendama (SHT) solicitó una mesa de trabajo para atender las siguientes dos situaciones:

1. Aclarar el registro que la SHT debe darle a la cuenta de Inversiones en Negocios Conjuntos por participación patrimonial, por requerimiento del plan de mejoramiento definido en el marco de la visita realizada por la Contraloría General de la República (CGR) donde se expuso que, frente al deterioro de los activos, la SHT no tiene establecida una política de deterioro de las inversiones en negocios conjuntos. No se afectó la cuenta de gastos por deterioro de cuentas por cobrar, se afectó cuenta de deterioro en vez de depreciación y no se realizó revelación a las notas.
2. Para establecer el costo del inmueble en la fecha de transición al nuevo marco normativo, conforme al Instructivo 002 de 2014, la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. adoptó el valor de mercado tomando como referente el avalúo catastral proyectado en el impuesto predial de la vigencia 2014, no se incurrió en un gasto por la realización del avalúo técnico, situación que para la SHT hubiese generado gastos onerosos innecesarios a cargo de la entidad.

Posteriormente, para la vigencia 2016 la CGR observó que no existía un avalúo técnico elaborado por una firma evaluadora que certificara el valor de registro o de medición inicial del mencionado inmueble, a lo cual la SHT procedió a realizar la contratación de una firma evaluadora para realizar el avalúo del inmueble teniendo presente que la información contenida en este avalúo no causaría

ninguna modificación del registro en libros a causa de que la medición inicial del elemento de propiedades, planta y equipo se realizó conforme a la norma.

Dada la petición de la SHT, el 14 de julio de 2021 se llevó a cabo la mesa de trabajo en la cual la Sociedad expresó:

Respecto al primer tema, se especifica que la Sociedad, acorde a su negocio y nuevo proyecto, ha entregado en operación varias unidades de negocio que incluyen edificios, restaurantes y parqueaderos, en diferentes ciudades del país, a una empresa del sector privado para que opere los establecimientos, a través de un contrato de mandato.

Particularmente, para la unidad de negocio ubicada en Buenaventura, la SHT conservó la operación, pero el inmueble es de titularidad de la Gobernación del Valle del Cauca, sobre el cual se pactó el uso por parte del SHT desde 2011 y por 30 años.

Para las vigencias 2019 y 2020, se registraron como inversiones en negocios conjuntos las unidades de negocio entregadas a “13 Hoteles” como operadores en las ciudades de Santa Marta y Cartagena, y se efectuó de esta forma dado que el operador no podía operar de forma independiente, al compartir control con la SHT. Por lo tanto, se dieron de baja en cuentas los activos y se reconoció una inversión en negocios conjuntos.

Posteriormente, la Revisoría Fiscal de la SHT señaló que dicha reclasificación no debió efectuarse, y tampoco el deterioro que se había practicado como un símil a la depreciación de los activos. Por lo cual, ocho meses después de dicha reclasificación se reincorporaron los activos como propiedades, planta y equipo, así como el cálculo de la depreciación de los mismos por este periodo.

Por lo tanto, se consulta si el reconocimiento de los activos debe mantenerse como propiedades, planta y equipo o como inversiones en negocios conjuntos.

Con respecto a la segunda situación, la SHT recibió un inmueble por parte de la Gobernación del Valle de Cauca en la ciudad de Buenaventura, para el uso de la SHT por 30 años desde el 2011, sobre el cual se recibió un hallazgo por parte de la CGR en la que se cuestionaban las razones por las cuales no se había efectuado un avalúo a este bien, en cumplimiento de la norma contable.

Para el efecto, la SHT especifica que, dado que la alternativa de medición escogida fue el costo, se mantuvo el valor fiscal del bien y el valor de las inversiones efectuadas al mismo, lo cual en mesas de trabajo realizadas previamente con la CGN, así como en concepto emitido por la misma Entidad, se había definido que el hecho se realizó adecuadamente.

Sin embargo, con el fin de cumplir con las actividades derivadas del hallazgo, la SHT solicita la realización de un avalúo técnico, el cual solo será soporte de comparabilidad, dado que el mismo no puede reconocerse en los estados financieros, toda vez que únicamente sería para efectos de deterioro del valor.

Posteriormente, la Contraloría realiza otro hallazgo frente al avalúo realizado cuando existía una política de austeridad en el gasto, y finalmente dicho avalúo no fue utilizado.

Por lo anterior, se solicita determinar si dicho avalúo debía realizarse para efectos contables.

Finalmente, en la mesa de trabajo se llegó a las siguientes conclusiones:

1. Con respecto a la primera situación, dada la particularidad de las situaciones la CGN solicitó copia de los contratos celebrados por la SHT, con el fin de identificar la esencia económica de los mismos y así determinar su tratamiento contable.

2. Para la segunda situación, la CGN aclaró que los avalúos realizados con posterioridad a la elaboración del ESFA, únicamente son con ocasión a la comprobación del deterioro del valor, previa evaluación de indicios de deterioro.

Así mismo, se aclaró que con el Instructivo 002 de 2014 se dieron 3 alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo, las cuales correspondían: i) al costo menos depreciación acumulada menos deterioro acumulado, para el cual se determinaría el costo de adquisición y se recalcularía la depreciación según la vida útil establecida por la Sociedad; ii) Al valor razonable o costo de reposición depreciado determinado a través de avalúo técnico a 1º de enero de 2015; y iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor fuera comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado.

Por lo cual, si la alternativa seleccionada por la SHT correspondía a la primera, no debían efectuar un avalúo para efectos contables.

CONSIDERACIONES

Los contratos de cuentas en participación para la operación comercial de los hoteles Tequendama INN Cartagena y Tequendama INN Santa Marta, suscritos entre la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. y Hoteles de Conveniencia S.A.S., el primer (1) día de mes de octubre 2019 señalan:

“CLÁUSULA SEGUNDA. – OBJETO: EL PARTÍCIPE OCULTO aporta el uso de el HOTEL TEQUENDAMA INN SANTA MARTA a EL GESTOR, para su operación y explotación económica como establecimiento hotelero, bajo la autonomía y responsabilidad comprendida y descritas dentro del presente texto y éste recibe de aquella con el mismo objeto: A.- La instalación hotelera (...) B.- Los lotes de terreno en donde se encuentran construidas las instalaciones hoteleras, (...) C.- El Good Will de que pueda gozar la instalación hotelera. D.- El mobiliario, equipos y activos de operación que se relacionan en inventario deparado que hace parte integral del presente contrato, (...) E.- El derecho a utilizar, con las restricciones señaladas en el presente contrato, las bases de datos de clientes, usuarios y proveedores de la instalación hotelera, así como el derecho irrevocable de impedir la desviación de los clientes y usuarios a otras instalaciones y a la protección del Good Will de la misma. (...)

PARÁGRAFO CUATRO: Entienden LAS PARTES y así lo aceptan que el objeto del presente contrato se desarrolla bajo la total autonomía de EL GESTOR y en tal virtud, EL PARTÍCIPE OCULTO no tendrá

injerencia en la operación, ni en las actividades que ejecute EL GESTOR en ejecución del objeto contractual.

CLÁUSULA TERCERA. – DURACIÓN DEL CONTRATO: El presente CONTRATO entrará en vigencia a partir del primero (1º) de enero de 2019 mediante la firma del ACTA DE ENTREGA Y RECEPCIÓN DEL HOTEL y permanecerá vigente por un periodo inicial de diez (10) años, lapso de tiempo denominado en adelante el “TÉRMINO INICIAL”. (...)

CLÁUSULA CUARTA. – LIQUIDACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES Y PÉRDIDAS: El resultado económico de la operación del HOTEL, se distribuirá entre LAS PARTES bajo las condiciones que se señalan a continuación:

4.1. Para EL PARTICIPE OCULTO: El 85% del resultado neto de la operación de EL HOTEL. En todo caso se garantiza para este una participación mínima como se indica a continuación:

D. PARA EL GESTOR: El quince por ciento (15%) del resultado neto de la operación del Hotel.
(...)

PARÁGRAFO SÉPTIMO: Acuerdan las partes y así lo entiende y aceptan, que cuando EL GESTOR liquide la participación en favor de EL PARTÍCIPE OCULTO el porcentaje de participación mínima de que trata la presente cláusula, esta no se entenderá como una liquidación proveniente de renta hotelera, sino como el pago de unos cargos fijos y en consecuencia, esta suma se tendrá como tal para todos los efectos legales y tributarios. Por el contrario, cualquier suma liquidada en favor de EL PARTÍCIPE OCULTO por encima de la liquidación mínima corresponderá a la explotación hotelera del establecimiento y se tendrá como renta hotelera para todos los efectos legales y tributarios.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. DESTINACIÓN: La instalación hotelera que EL PARTÍCIPE OCULTO entrega a EL GESTOR para su operación, explotación económica, mejora y mantenimiento, será destinada para la prestación de los servicios de hospedaje, negocios conexos y servicios complementarios.

PARÁGRAFO PRIMERO: EL GESTOR se obliga a consultar con EL PARTÍCIPE OCULTO cualquier cambio de destinación y abstenerse de efectuar el mismo hasta que esta manifieste su aceptación por escrito.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA. – OBLIGACIONES DEL PARTÍCIPE OCULTO: Serán obligaciones de EL PARTÍCIPE OCULTO, además de las correspondientes a la naturaleza del contrato celebrado, las siguientes:

- a) No interferir indebidamente en la operación del HOTEL y garantizar a EL GESTOR, en todo momento, una operación comercial ininterrumpida, normal y pacífica del HOTEL.
- b) Reconocer el derecho exclusivo de EL GESTOR de operar EL HOTEL conforme el presente CONTRATO, sujeto al cumplimiento por parte de EL GESTOR de todas sus obligaciones bajo el

presente CONTRATO, sin que se entienda equivocadamente que por tratarse de un contrato de operación se está frente a una administración conjunta o coadministración del HOTEL.

(...)

j) Permitir la participación EL PARTÍCIPE OCULTO en el CONTROL CONJUNTO O COMPARTIDO de los reportes comerciales, de mercadeo, financieros y de gestión, que presente EL GESTOR, de forma tal que se pueda verificar el avance del negocio contra los presupuestos y estrategias contenidas en el PLAN Y PRESUPUESTO ANUAL, realizando una reunión con quien determine EL PARTÍCIPE OCULTO”. (Subrayado fuera del texto)

Respecto de la normativa 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, 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 prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos".

Así mismo, el numeral 6. Definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, del mencionado Marco Conceptual, señala:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo”. (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, modificadas por la Resolución 047 de 2019, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos, y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

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

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 18. del numeral 10.3 Medición posterior de 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, modificadas por la Resolución 219 de 2020, señala: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De conformidad con las consideraciones mencionadas, para que se configure un negocio conjunto, las partes involucradas deben poseer el control conjunto y tienen derecho a los activos netos del negocio, lo cual se materializa a través de la constitución de otra entidad, que controla los activos del negocio conjunto. Por tanto, es ella la que 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.

Por otra parte, 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, lo cual no implica el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. En este tipo de acuerdo cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos, y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones, lo que concluye en el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta.

Atendiendo a la esencia económica de los contratos celebrados entre la SHT y Hoteles de Conveniencia S.A.S. y, en especial, a las cláusulas de los mismos transcritas en las consideraciones, dado que la SHT entrega bienes al gestor para que este los explote y opere de forma autónoma, sin que la Sociedad tenga injerencia en la operación ni en las actividades que ejecute el gestor, además de solo recibir un porcentaje sobre las utilidades, una vez se determine el resultado económico de la operación, su tratamiento contable no corresponde a lo establecido por la Norma de acuerdos conjuntos, es decir, como negocio conjunto u operación conjunta.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la SHT desde el inicio del contrato aun cuando no tiene control sobre la operación, se evidencia que mantiene los riesgos y beneficios asociados a los bienes entregados al gestor para su explotación y operación, estos elementos deben mantenerse reconocidos en los estados financieros de la SHT como propiedades, planta y equipo, y atender a su medición de conformidad con la norma respectiva.

Por otra parte, si la SHT recibe un porcentaje sobre el resultado neto de la operación o una participación mínima, este valor se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138445-Derechos a favor en acuerdos no clasificados como operaciones conjuntas de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de presentarse una pérdida en el resultado neto de la operación que dé origen a una obligación para la SHT, esta se registrará mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos

diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249060-Obligaciones a cargo en acuerdos no clasificados como operaciones conjuntas de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Pregunta 2.

Como se mencionó en la mesa de trabajo realizada el 14 de julio de 2021, en atención a la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad al reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado, por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor, para estimar el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

En consecuencia, si la SHT no había identificado indicios de deterioro del valor sobre los bienes objeto de consulta, no procedía realizar un avalúo técnico con el fin de determinar su valor recuperable.

CONCEPTO No. 20221100023651 DEL 25-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el registro de cuentas por cobrar sobre las que se surte el procedimiento de cobro coactivo.

Doctora
EMILGEN VICTORIA MENDOZA CATAÑO
Profesional Universitario de Contabilidad y Presupuesto
E.S.E. Hospital Marino Zuleta Ramírez
La Paz, 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° 20220010014252 del 18 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me permito hacerle una consulta, la gerente del Hospital Marino Zuleta Ramírez de La Paz – Cesar, realizo un proceso de liquidación unilateral de contratos capitados con las EPS Cajacopi y Nueva EPS de las vigencias 2015 al 31 de diciembre de 2020 por intermedio de una firma de abogados quienes en el mes de febrero le recuperaron al Hospital dos mil millones de pesos entre facturas pendientes de pagos e intereses de mora, los cuales en ese momento estaban constituidos en títulos judiciales en una cuenta bancaria del Banco Agrario de Colombia a nombre del hospital, puedo usar para el registro inicial la cuenta contable 113210 Depósitos en Instituciones Financieras de la cuenta 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO? ¿Contra la cuenta 240704 Recaudo por clasificar de la cuenta 2407 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS? Esto en el mes de febrero de 2022; En el mes de marzo de 2022 dichos títulos judiciales se convirtieron en dinero efectivo para lo cual se abrió otra cuenta corriente en el Banco Agrario para el manejo de dichos recursos, en este caso revertiría la cuenta 113210 Depósitos en Instituciones Financieras y se debitará la cuenta 111005 Cuenta Corriente de la cuenta 1110 DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se debitará la cuenta 240704 Recaudo por clasificar de la cuenta 2407 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS con un crédito a la cuenta 131904 Plan Subsidiado de Salud (poss) por eps - con Facturación Radicada la parte de facturación por cobrar y en la cuenta 480890 Otros Ingresos Diversos de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS lo que corresponde a los intereses de mora recaudados.

Por lo antes expuesto le solicito respetuosamente me guíe en el procedimiento contablemente”.

Mediante correo electrónico recibido el 19 de abril de 2022, la doctora Emilgen Victoria Mendoza Cataño indicó que las cuentas por cobrar fueron recuperadas mediante el proceso de cobro coactivo adelantado por los abogados contratados para tal fin.

Así mismo, manifiesta que los derechos fueron reconocidos previamente y el hospital los mantiene registrados en el estado de situación financiera.

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”.

Respecto a la normativa contable, 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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, en los numerales 6.1.1. Activos y 6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

(...)

57. 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 flujos futuros de efectivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos". (Subrayados fuera de texto)

La Norma de presentación de estados financieros contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indica 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)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la siguiente cuenta contable así:

1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: "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".

Así mismo, el CGC antes mencionado describe el siguiente grupo de cuentas, así:

83-DEUDORAS DE CONTROL: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la empresa realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El efectivo de uso restringido 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 impide que puedan utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir, por un criterio de uso en el tiempo.

Así las cosas, los recursos que se embargan en un proceso de cobro coactivo adelantado por el hospital en contra de terceros no se deben registrar en la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, toda vez que no corresponden a recursos que le fueron embargados al hospital como medida cautelar en un proceso de cobro coactivo o judicial adelantado en su contra.

En este sentido, el procedimiento contable para el registro del hecho económico de que trata su consulta corresponde al siguiente:

Cuando el hospital realice el cobro coactivo de sus cuentas por cobrar, deberá registrar los recursos embargados a terceros mediante un débito en la subcuenta 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).

Cuando finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo y el hospital pueda disponer de los recursos, deberá debitar la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditar la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL. Alternamente, dará de baja en cuentas las cuentas por cobrar reconocidas previamente mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100025371 DEL 02-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de unos moldes instalados en una máquina en China para fabricar un envase de vidrio

Doctora
MARY CRIS RONDÓN GUAUQUE
Contadora Pública
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° 20220010014142 del 18 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio del presente solicito de la manera más atenta, se me indique el tratamiento contable a seguir con respecto al caso que expongo a continuación:

La Fábrica de Licores del Tolima es una empresa Industrial y comercial del Estado, la cual produce y comercializa el aguardiente marca Tapa Roja. La Fábrica en la actualidad ha ampliado su mercado tanto a nivel nacional como internacional. El año pasado realizó su primera venta al país del Ecuador. A raíz de esta ampliación del mercado, se requiere de envase de vidrio suficiente para la producción del aguardiente. La fábrica compra sus envases a Cristalería Peldar, pero en vista de que Cristalería Peldar no podía suministrar el envase suficiente, la Fábrica de Licores del Tolima optó por mandar a hacer unos moldes especiales con dos presentaciones de la botella marca Tapa Roja para fabricar el envase de vidrio. Estos moldes se instalaron en una máquina que está instalada en el país de la China, o sea, el envase se está importando desde la China.

Con base en lo anteriormente expuesto, solicito se me indique el tratamiento contable para la Fábrica de Licores del Tolima puesto que es un activo para la Entidad porque pagó, pero no tiene el control sobre él. Además, ¿es un activo intangible o tangible?”

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 18 de abril de 2022, el consultante realiza las siguientes precisiones:

1. Los moldes fueron pagados a un proveedor colombiano que los instaló en una máquina que está en el país de la China.

2. Esos moldes son exclusivos, solo se usan para fabricar el envase que va a ser utilizado para comercializar el aguardiente Tapa Roja, que es la marca de los productos de la Fábrica de Licores del Tolima.
3. Esos moldes no se pueden retirar de la máquina, por tanto, la empresa no los va a tener físicamente en sus instalaciones.
4. El molde tiene una durabilidad aproximada de 24 años.

Por otro lado, mediante correo electrónico del día 28 de abril de 2022, el consultante remite contrato suscrito con el proveedor de los moldes en donde establece, entre otras cláusulas las siguientes:

“(…) B. Obligaciones Específicas del CONTRATISTA: (...) 5. Los diseños entregados y/o modificados por el Contratista son de propiedad intelectual de la Fabrica, el uso de los mismos es exclusivo para la fabricación de envase de vidrio con destino a satisfacer la demanda de este insumo para el envasado del aguardiente de la Fábrica de Licores del Tolima, sin que el CONTRATISTA pueda vender, entregar lo mismo a otro fabricante o distribuidor para cualquier tipo de bebidas o líquidos dentro y fuera del país. (...) CLAUSULA DECIMA NOVENA: PROPIEDAD INTELECTUAL. Los resultados obtenidos en la ejecución del presente contratado son de propiedad del contratante y por tanto queda prohibida su divulgación, utilización y adecuaciones totales o parciales por parte del contratista, su incumplimiento generará una sanción a cargo del contratista equivalente al 20% del valor contratado. (...) CLAUSULA VIGESIMA: CESION Y SUBCONTRATACIÓN. EL CONTRATISTA no podrá ceder el presente contrato a persona alguna natural o jurídica, nacional o extranjera sin previo consentimiento escrito del CONTRATANTE, pudiendo este reservarse las razones que tengan para negar la autorización de la cesión”.

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 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 N°414 de 2014, modificada por la Resolución 212 de 2021, respecto al criterio de reconocimiento de Propiedades planta y equipo indican lo siguiente:

"1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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 como activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Al definir qué es recurso controlado señala que es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de: 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 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 este caso en particular, se observa que la Fábrica de Licores del Tolima controla los moldes objeto de su consulta, dado que: i) ha otorgado a un tercero el derecho de usarlo para producir las botellas de vidrio; ii) el contrato suscrito entre la empresa y el proveedor menciona dentro de sus cláusulas que los diseños de los moldes son propiedad intelectual de la Fábrica y el uso de los mismos es exclusivo para la fabricación de envase de vidrio restringiendo al contratista para venderlo a otro

fabricante o distribuidor; iii) prohíbe la divulgación, utilización y adecuación de los moldes por parte del contratista; y iv) el proveedor no puede ceder el contrato a un tercero sin el consentimiento escrito de la Fábrica de Licores del Tolima.

Ahora bien, considerando que los moldes son un activo tangible empleado por la empresa para producir el envase que contendrá su producto y se espera utilizar durante un periodo superior a 12 meses, se reconocerán como propiedades planta y equipo, para lo cual la empresa aplicará la Norma de propiedades planta y equipo 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.

CONCEPTO No. 20221100028621 DEL 06-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por Cobrar
	SUBTEMA	Registro contable de los saldos a favor por concepto de impuesto sobre las ventas

Doctora
MARY CRIS RONDÓN GUAUQUE
Contratista - Contadora Pública
Fábrica 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° 20220010015642 del 28 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Fábrica de Licores del Tolima en la actualidad está en el proceso de solicitud ante la DIAN de saldos a favor de Impuesto a las Ventas. En el caso de que la DIAN acepte la devolución y efectúe la transferencia. ¿Cuál sería el registro contable? Si el valor de la devolución por parte de la DIAN es inferior al saldo registrado contablemente, ¿Cuál sería el registro contable? ¿Si el valor a solicitar ante la DIAN es menor al valor registrado contablemente, en qué momento se hace el registro contable de ajuste y cuál sería el tratamiento contable? ¿Cuándo se presenta la solicitud y por el valor de la solicitud? o ¿Cuándo la DIAN realice la transferencia por el valor que ella decida reconocer?”.

Mediante correo electrónico del 19 de abril de 2022, la consultante amplía el contexto de la consulta indicando:

“(…) el registro contable que se efectúa para tener un saldo a favor en el impuesto a las ventas se origina a raíz de las tarifas diferenciales, la Fábrica factura el aguardiente al 5% y compra la materia prima con un IVA del 19%, lo cual da como resultado saldos a favor.

El registro es el siguiente:

La cuenta 2445 cada bimestre cuando se presenta la declaración de Impuesto a las Ventas, débito o acreditó sus subcuentas dependiendo de su naturaleza y las llevo contra la cuenta 190705 - Saldos a favor de impuestos a las ventas. Su dinámica es IVA facturado Vs. el Descontable”.

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario establece en sus artículos 485 y 850:

“ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES.

(...)

PARÁGRAFO. Los saldos a favor en IVA provenientes de los excesos de impuestos descontables por diferencia de tarifa, que no hayan sido imputados en el impuesto sobre las ventas durante el año o periodo gravable en el que se generaron, se podrán solicitar en compensación o en devolución una vez se cumpla con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable del impuesto sobre la renta en el cual se generaron los excesos. La solicitud de compensación o devolución solo podrá presentarse una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”. (Subrayado fuera de texto) Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

Respecto a las cuentas por cobrar, el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, actualizadas según la Resolución 212 de 2021, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para para 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 219 de 2021, describe la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, así: “Representa el valor de los recursos a favor de la empresa por concepto de retenciones, anticipos de impuestos y descuentos de IVA en el impuesto de renta, así como los saldos a favor, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras”. Además, establece que se debita, entre otros, por el valor del saldo a favor calculado en las liquidaciones privadas, y se acredita por el valor de los anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones que se den de baja. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. En el caso de que la DIAN acepte la devolución y efectúe la transferencia. ¿Cuál sería el registro contable?

Es de precisar que, los saldos a favor de impuesto a las ventas, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, se registrarán en la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

En consecuencia, cuando la DIAN realice el desembolso a la empresa, esta debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor

recibido, y acreditará la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

Pregunta 2 y 3. Si el valor de la devolución por parte de la DIAN es inferior al saldo registrado contablemente ¿Cuál sería el registro contable? ¿Si el valor a solicitar ante la DIAN es menor al valor registrado contablemente, en qué momento se hace el registro contable de ajuste, cuándo se presenta la solicitud o cuando la DIAN realice la transferencia, y cuál sería el tratamiento contable?

De acuerdo con 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 lo tanto, atendiendo el principio del devengo la empresa reconocerá el hecho económico cuando la DIAN profiera el acto administrativo que da derecho a la devolución.

En el caso de que la DIAN apruebe un menor valor al registrado contablemente por la empresa en la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas, o la empresa solicite un valor inferior al reconocido en dicha subcuenta, la empresa deberá aplicar lo indicado en el Marco Conceptual y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público referente a la baja en cuentas.

Para el efecto, la empresa debitará la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas, de la cuenta 1907-ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

CONCEPTO No. 20221100028971 DEL 09-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reclasificación de cuentas por cobrar a cuentas por cobrar de difícil recaudo. Baja en cuentas de cuentas por cobrar. Corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora
MARLY TATIANA CARRILLO ARGUELLO
Contadora
E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio
Barrancabermeja, 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° 20220010014802 del 23 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) El área de cartera de la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio traía saldos de deudores pendiente de radicar de vigencias anteriores que no habían sido conciliados con los saldos contables, de acuerdo a ello se solicitó al área de cartera la conciliación y verificación de los saldos de deudores con facturación pendiente de radicar, posteriormente el coordinador de cartera envía la relación de los deudores que no serán radicados ante ninguna Entidad pese a no tener los soportes debido a diferentes situaciones, lo cual conlleva esta cartera a incobrable, no existiendo así probabilidad de flujo hacia la entidad.

(…)

Siguiendo los procedimientos de la CGN, la Contadora de la Entidad cita a comité técnico de sostenibilidad contable donde expone la situación de incertidumbre en cuanto a estos saldos de cuentas de deudores pendientes de radicar los cuales de acuerdo a la información de cartera no serán radicadas puesto que no cumplen con los requisitos para su radicación y por ende no existe probabilidad de flujo hacia la entidad. Teniendo en cuenta que las cuentas por cobrar (13) son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, se procede a realizar la reclasificación del saldo pendiente de radicar que presenta incertidumbre de radicación y recaudo.

Es importante aclarar, que si bien es cierto la subcuenta de facturación pendiente de radicar se debe reclasificar a facturación radicada siendo el caso que se radicara, pero el caso puntual de la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio es que tiene deudores de facturación pendiente de radical en sus Estados Financieros que No serán radicados ante ninguna Empresa de acuerdo a información del área de cartera puesto que son deudores incobrables por su estado actual, de acuerdo a lo anterior y teniendo en cuenta que no serán radicados se procede hacer la reclasificación directamente a la cuenta 1385 - Cuentas por Cobrar de Difícil Recaudo, puesto que independientemente que no estén radicadas, se esperaba a futuro un recaudo por el derecho que se adquirió en la prestación del servicio en su momento y debido a la situación expuesta para estos deudores se convierte automáticamente en una cuenta de difícil recaudo (...).

La Entidad ESE Hospital Regional del Magdalena Medio se encuentra inmerso en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero viabilizado el día 25 de Octubre de 2021 (Radicado 2-2021056736) (...) se toma la reclasificación como una herramienta que busca crear la alerta para que se proceda adelantar las acciones administrativas y jurídicas correspondientes a la verificación, causas y responsabilidades agotando todos los recursos para concretar si debe efectuarse la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, de acuerdo a la norma.

De acuerdo con lo anterior solicito amablemente me sea indicada las siguientes consultas:

Pregunta 1

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿si es procedente la reclasificación de la cuenta la subcuenta 1319 a la cuenta 1385, teniendo en cuenta que administrativamente se deberán de agotar todas las gestiones necesarias administrativas y jurídicas antes de calcular el respectivo deterioro y su baja para aquellas cuentas que definitivamente ya no representen un beneficio económico para la entidad?

Pregunta 2

Una vez se proceda a la baja de estos deudores pendiente de radicar de los Estados Financieros, es procedente afectar el patrimonio de ejercicios anteriores y no el deterioro, teniendo en cuenta que el hospital estaría asumiendo un gasto muy alto por errores de vigencias anteriores”.

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 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 numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“52. 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, el derecho de 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.

(...)

57. 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 flujos futuros de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N°414 de 2014, modificadas por la Resolución 212 de 2021, indican lo siguiente en la Norma de cuentas por cobrar y en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

4.3. 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)

Por otro lado, 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;

(...)

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 del texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal”.

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR): “Representa el valor acumulado de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, calculadas de manera individual o colectiva”.

5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor estimado de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, calculadas de manera individual o colectiva”.

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”.

8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la empresa, requieren ser controlados”.

CONCLUSIONES

De 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 la baja en cuentas.

Pregunta 1

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. Para este caso en particular, la Empresa Social del Estado Hospital Regional del Magdalena puede efectuar la reclasificación de estas cuentas por cobrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, en 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, es decir, tanto aquellas que se encuentran registradas en la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, como aquellas que se encuentran registradas en la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, son objeto de evaluación del deterioro. Es pertinente señalar que se 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 reconocimiento.

Si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar y a la estimación del deterioro, cuando haya lugar, la empresa concluye que se deja de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han trasferido, se procederá a dar de baja en cuentas de los estados financieros. Para el efecto, 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, para lo cual se apoyará en lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados con la depuración contable que haya emitido 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 debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta por cobrar. En caso de que exista diferencia, 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 esta en cuentas de orden si la empresa considera que requieren ser controlados, para ello, se debitará la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y se acreditará 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.

Pregunta 2

Si la empresa cometió un error en relación con el tratamiento contable mencionado anteriormente, bien sea por la reclasificación de la cuenta por cobrar, el reconocimiento del deterioro, o la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Cuando se trata de errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, la corrección debe realizarse antes de que se autorice la publicación de los estados financieros del periodo. Si se trata de errores de periodos anteriores, la empresa deberá corregirlos en el periodo en que el error haya sido descubierto ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En este sentido, para corregir un error de periodos anteriores donde se ha debido dar de baja una cuenta por cobrar, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta por cobrar. En caso de que exista diferencia, esta se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, para corregir un error de periodos anteriores relacionado con el reconocimiento y estimación del deterioro de las cuentas por cobrar, en caso de que el valor del deterioro no se haya reconocido o se haya reconocido por un menor valor, la empresa debitará la subcuenta que

corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). En caso de que el valor del deterioro se haya reconocido por un mayor valor, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si los errores de periodos anteriores son materiales, para efectos de presentación de los estados financieros, la empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20221100033531 DEL 24-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Depreciación y deterioro de los bienes muebles que se encuentran en bodega y, tiempo de permanencia del saldo de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) en el estado de situación financiera.

Doctora
LILIA MARÍA MANRIQUE MUÑOZ
Profesional Especializado
Contraloría Municipal de Villavicencio
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° 20220010018152 del 18 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio, tiene registrado en la cuenta 1635 Bienes muebles en Bodega, elementos, algunos con fecha del año 2010 y 2013, que aún no se han puesto en uso, mi pregunta es, a estos elementos no se les debería calcular depreciación y deterioro?, debido al tiempo que llevan sin ser utilizados, algunos no se encuentran en buen estado.

Otra pregunta Dr. Cuánto tiempo debe permanecer el saldo en la cuenta contable Deterioro de cuentas por cobrar, esto teniendo en cuenta que en la política contable de la Empresa no se establece”.

Mediante correo electrónico enviado el 29 de abril de 2022, la doctora Lilia María Manrique Muñoz aclara sobre los bienes del caso particular que, no han sido usados, tienen ingreso a almacén en los años 2010 y 2013, están disponibles para el uso y no tienen limitación alguna. Estos bienes se encuentran registrados en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA por el tiempo que llevan en bodega, y por el deterioro que presentan sin haber sido usados.

CONSIDERACIONES

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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, en los numerales 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros y 6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, establece:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5.5. Valor razonable

107. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la empresa.

6.3.5.6. Valor en uso

108. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la empresa.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas de cuentas por cobrar; propiedades, planta y equipo; deterioro del valor de los activos; y políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indican:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la empresa medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la empresa espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la empresa espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la empresa disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio de la cuenta por cobrar, considerará dicha información en la determinación de todos los flujos de efectivo que la empresa espera recibir.

8. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la empresa estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera

colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar. Adicionalmente, cuando la empresa disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio de las cuentas por cobrar, considerará dicha información en la determinación de los porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento determinados en la matriz de deterioro por 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 reconocida.

12. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado.

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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.

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.

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)

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.
- c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

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 restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo intangible ya no como indefinida sino como finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

(...)

10. 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.

(...)

16.4. 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.

(...)

16.4.2. Valor en uso

20. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

(...)

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 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, así: “Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la empresa durante más de 12 meses para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. ¿Se les debe calcular depreciación y deterioro a los bienes muebles en bodega?

La Norma de propiedades, planta y equipo exige que la medición posterior de los activos clasificados en esta categoría sea al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado.

La depreciación de los activos iniciará en el momento en que estén disponibles para su uso, esto es, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa, y finalizará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. En ningún caso, la depreciación de los activos cesará cuando estén sin utilizar o se hayan retirado del uso activo, tampoco, cuando estos sean objeto de operaciones de reparación y mantenimiento.

Los activos del caso particular que se encuentran en condiciones de uso, pero por diferentes circunstancias no han entrado en operación y se encuentran registrados como bienes muebles en bodega, deben ser objeto de depreciación y el importe calculado deberá afectar el gasto en el resultado del período, a menos que la depreciación se determine en función del uso, caso en el cual el cargo por depreciación sería nulo al no presentar actividad productiva.

Ahora bien, respecto del deterioro del valor de los activos, como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro del valor para los activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales. En caso de evidenciarse indicios de deterioro, se procederá a su comprobación mediante la estimación del valor recuperable. De no evidenciarse indicios de deterioro del valor, la empresa no está obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

El valor recuperable corresponde al mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, si cualquiera de estos valores excede el valor en libros del activo, no

habrá deterioro de valor y no será necesario estimar el otro valor, no obstante, si alguno de estos valores es menor al valor en libros del activo, la diferencia será reconocida como una pérdida por deterioro del valor en el resultado del periodo.

Por lo anterior, si se identifican indicios de deterioro para los activos de su consulta y de conformidad a las políticas contables estos activos se consideran materiales para la aplicación de la Norma de deterioro del valor de los activos, la empresa debe estimar para cada uno de ellos el valor recuperable y, si este último es menor al valor en libros de los activos, la diferencia debe reconocerse como una pérdida por deterioro.

Así las cosas, si la empresa omitió determinar la depreciación y el deterioro del valor de los activos reconocidos como bienes muebles en bodega, deberá corregir el error en el periodo actual, para lo cual, la empresa:

- determinará el valor de la depreciación a 31 de diciembre de 2021 y efectuar los registros, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 168513-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169523-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

- determinará el valor de la depreciación al momento de la corrección del error, y la diferencia que se origine con el valor de la depreciación actualizada a 31 de diciembre de 2021, se registrará mediante un débito en la subcuenta 536013-Bienes muebles en bodega de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 168513-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

- evaluará, como mínimo al final del periodo contable, para los activos que de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, la existencia de indicios de deterioro, y lo comprobará, si hay lugar, mediante la estimación del valor recuperable. De presentarse deterioro, la empresa procederá a registrarlo mediante un débito en la subcuenta 535119-Bienes muebles en bodega de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 169523-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Para efectos de presentación, si el error es catalogado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Pregunta 2. ¿Cuánto tiempo debe permanecer el saldo en la cuenta contable 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)?

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público no establece un tiempo de permanencia del saldo de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), sin embargo, como mínimo al final de cada

periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar de forma individual o colectiva y, en caso de presentarse una disminución del deterioro con respecto al estimado en el periodo contable anterior, se procederá a disminuir el valor del deterioro acumulado afectando el resultado del periodo. Por lo tanto, el valor de las subcuentas correspondientes de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), puede variar de un periodo contable a otro.

Ahora bien, cuando se cumplan las condiciones para la baja en cuentas de las cuentas por cobrar que fueron objeto de deterioro del valor, la empresa cancelará las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y las subcuentas correspondientes de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), la diferencia, si la hay, deberá afectar el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20221100043651 DEL 13-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos, costos y gastos en la ejecución de un contrato o convenio interadministrativo

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada
Metro Cali S. A.
Santiago de 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° 20220010021102 del 3 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración (SITM-MIO del Distrito Especial de Cali) ha celebrado un contrato interadministrativo con Metrolínea (SITM-MIO de Bucaramanga y su área metropolitana) cuyo objeto es el siguiente: “Prestar servicios de Asesoría, Consultoría y Acompañamiento en la revisión del Sistema de Recaudo y Control de Flota del sistema integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga y su Área Metropolitana y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte inteligente S.A.; así coma (Sic) en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio de transporte, incluyendo, de requerirse, la eventual operación del Sistema de Recaudo y Control de Flota. (...)”

(...)

Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración (SITM-MIO del Distrito Especial de Cali), para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos en el contrato interadministrativo antes mencionado, suscribió el otrosí No. 1 al contrato adicional del contrato de concesión con la Unión Temporal de Recaudo y Tecnología UTR&T, quien se encarga del sistema de recaudo y control de la operación del SITM – MIO de Santiago de Cali, como aliado estratégico para a (Sic) apoyar a la operación, recaudo y control a Metrolínea (SITM-MIO de Bucaramanga y su área metropolitana). (...)

El modificatorio No. 2 al contrato interadministrativo, establece: “En todo caso, se aclara que durante la fase transitoria, no habrá lugar a remuneración alguna para Metro Cali S.A. Acuerdo de

Reestructuración y los costos de operación del sistema de recaudo y control del SITM Metrolínea y los costos administrativos de dicha operación, los ejecuta Metro Cali S.A. bajo el entendido de que son recursos del Sistema de Transporte Masivo de Bucaramanga, en quien se mantiene en todo momento la titularidad de los mismos, por lo que Metro Cali S.A. es un ejecutor de los gastos del sistema y le serán reembolsados con cargo a los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga.

Los impuestos, estampillas y contribuciones, que se deriven por causa de la ejecución de la operación, deberán ser adicionados a los valores indicado en la tabla anterior a cargo exclusivo de Metrolínea (Sic)...”

... Los costos a que se refiere la presente clausula, previa presentación de la solicitud de reembolso con los respectivos soportes, se liquidaran y pagaran por parte de Metrolínea de la siguiente manera:

1. Los costos de operación serán consignados en la cuenta que para tal efecto determine Metro Cali s.a. (sic) Acuerdo de Reestructuración.
2. Los costos administrativos de la operación serán reembolsados mediante consignación en la cuenta que para tal efecto determine Metro Cali S.A. Acuerdo de reestructuración.

Con base en las consideraciones descritas anteriormente y los documentos adjuntos, presentamos las siguientes Inquietudes para su concepto:

1. Cuáles son los registros contables que aplican a las operaciones derivadas del contrato interadministrativo y su otrosí Nos. 1 y 2, celebrados entre Metro Cali S.A., Acuerdo de Reestructuración (SITM-MIO del Distrito Especial de Cali) y Metro Línea (SITM-MIO de Bucaramanga y su área metropolitana).
2. Cuáles son los registros contables que aplican a las operaciones derivadas del otrosí No. 1, al contrato adicional del contrato de concesión SIUR, celebrado entre Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración (SITM-MIO del Distrito Especial de Cali) y la Unión Temporal de Recaudo y Tecnología UTR&T, teniendo en cuenta que en el parágrafo primero dice:

“Dado que tanto el contrato interadministrativo celebrado con Metrolínea, con el presente contrato adicional para su ejecución, no comportan remuneración alguna durante la etapa transitoria de operación, sino el reconocimiento mediante el reembolso de los costos de operación de que trata la presente cláusula,, estimados en la suma de MIL DOSCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y UN PESOS (\$1.228.542.891), los cuales NO constituyen valor del contrato, puesto que este, según lo acordado es de CERO PESOS (\$0). Entendiéndose entonces que la cifra hace referencia a los valores que serán directamente reembolsados por METROLINEA A LA UTR&T, previa presentación de la solicitud por parte de Metro Cali con los correspondientes soportes de la siguiente manera:

1. Los costos operativos en que incurriere el concesionario de operación de la plataforma del SIUR serán reembolsados mediante consignación en la cuenta corriente del Banco de Colombia No.

69977690845 a nombre de la Unión Temporal de Recaudo y Tecnología UTR&T, identificada con NIT 900.178.949”

3. De acuerdo con el otrosí No. 2 al contrato interadministrativo, estamos en presencia de un contrato de mandato implícito, para el registro de los gastos reembolsables?

4. Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración (SITM-MIO del Distrito Especial de Cali) está recibiendo un depósito mensual en su cuenta bancaria, como reembolso de costos administrativos por un valor de \$48.612.547, ¿qué registros contables que (Sic) aplican para esta operación?

5. La Unión Temporal de Recaudo y Tecnología UTR&T, concesionario de la operación y recaudo de Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, recibe los pagos de los reembolsos de gastos por costos operativos, en el marco del contrato adicional al contrato de concesión y su otrosí No. 1, este reembolso de gastos según la orden de operación se genera a nombre de Metro Cali S.A., como beneficiaria del pago, en este sentido el pago que recibe la UTR&T, es por cuenta de Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración. cuáles son los registros contables que Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración debe efectuar a esta operación?”

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.4. Ingresos

69. 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 al patrimonio.

70. 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

71. 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.

72. 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

73. 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 del patrimonio.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. 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 al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

84. 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.

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. 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 puede medirse con fiabilidad.

86. 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 reconocen 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 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 212 de 2021, establecen:

“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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el reconocimiento de los contratos 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 al cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, 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 al cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, o si los recibe en el marco de la administración.

En este sentido, el procedimiento contable para reconocer los hechos económicos que surgen por la firma y ejecución 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, a Metro Cali S.A. le corresponde reconocer los ingresos, gastos y costos asociados con la ejecución del convenio, en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, lo cual dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, y que puede variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Así las cosas, en la medida en que la empresa realice las actividades del contrato, reconocerá como parte de sus ingresos el valor sobre el cual exista probabilidad o suficiente grado de certidumbre de obtener beneficios asociados mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Adicionalmente, reconocerá los costos y gastos asociados a la ejecución del contrato en la proporción comprometida en el periodo en el que se generen debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o costo y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con la naturaleza de la erogación incurrida en la ejecución de las actividades desarrolladas.

Ahora bien, respecto a la pregunta 3, donde indica que si con el otrosí No. 2 el contrato interadministrativo se encuentran bajo la presencia de un contrato de mandato implícito para el registro de los gastos reembolsables, es preciso indicar que, atendiendo lo preceptuado en el artículo

354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, es la entidad consultante la llamada a evaluar el asunto objeto de consulta con el apoyo de su área jurídica, o el área encargada de contratación, por tratarse de una consulta de carácter jurídico, sobre la definición de existencia de un contrato de mandato implícito.

CONCEPTO No. 20221100045261 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera Presentación de instrumentos financieros emitidos
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de los anticipos entregados en cumplimiento de un acuerdo contractual, los cuales se encuentran indexados al IPC.

Doctora
NORA YASMÍN CASTAÑO SÁNCHEZ
Jefe de Gestión Contable y Tributaria
Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada
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° 20220010020802 del 02 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente en el Metro de Medellín se encuentra en proceso de licitación de Proyecto Metro Ligero de la 80, cuyo objeto en el contrato es el siguiente: ‘Ejecutar por cuenta y riesgo del contratista, todas las labores y actividades necesarias para los estudios y diseños, gestión social y ambiental, ejecución de las obras de construcción, las obras necesarias de desvíos de tránsito, las obras para redes, las obras necesarias para el cumplimiento de los indicadores en etapa de garantía de nivel de servicio, así como los estudios y diseños, instalación, suministro, pruebas, puesta en marcha del material rodante y de los sistemas ferroviarios del metro de la avenida 80 en la ciudad de Medellín.’ En la ejecución de dicho proyecto se requiere entregar al contratista dos anticipos, con las siguientes condiciones generales de acuerdo con lo establecido en el borrador de minuta del contrato:

‘(a) Primer Anticipo

(i) A solicitud del Contratista, la EMM entregará al Contratista, a título de Anticipo el veinte por ciento (20%) del Valor Total Ofertado del Componente A en Pesos del Mes de Referencia, después del quinto (5°) mes contado a partir de la Fecha de Inicio sujeta a las condiciones establecidas para el giro del mismo y siempre y cuando la Interventoría haya dado no objeción a los entregables de Levantamiento e investigación de redes y de Estudios topográficos...

(b) Segundo Anticipo

(i) A solicitud del Contratista, la EMM entregará al Contratista, a título de Anticipo el once por ciento (11%) del Valor Total Ofertado del Componente A del Mes de Referencia, después del treceavo (13°) mes contado a partir de la Fecha de Inicio o treinta (30) días después de suscrita el Acta de Inicio de Etapa de Construcción, lo que ocurra después y sujeta al cumplimiento de las condiciones para su giro...

...(iv) En cada una de las Actas de Terminación de Unidad de Ejecución para el pago previsto en la Sección 3.3 (a) se descontará la amortización de Anticipo conforme se regula en la Sección 3.4`.

Adicionalmente, dentro del anticipo se tiene contemplada la inflación, por lo tanto, se hará una indexación al anticipo, lo que hará que el valor del anticipo se incremente en el tiempo, tal y como se puede ver en el Numeral 3.4 del borrador de la modificación del contrato principal:

3.4 Amortización e indexación del Anticipo

La amortización se efectuará en todas las Actas de Cálculo de la Retribución donde existe retribución del Componente A hasta que se amortice la totalidad del Anticipo. Si al momento de efectuar el cálculo del valor a pagar al Contratista, el valor por amortizar fuere superior al Anticipo pendiente por amortizar, el valor a amortizar será igual al del Anticipo pendiente por Amortizar. El valor del Primer Anticipo se calculará en su fecha de entrega de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$VA1_m = CA_r * \%A1 * (IPC_m/IPC_r)$$

$VA1_m$	Valor del Primer Anticipo entregado en el mes m .
CA_r	Valor Total Ofertado del Componente A del Mes de Referencia.
$\%A1$	Porcentaje del Primer Anticipo, equivalente al veinte por ciento (20%). En caso de que este anticipo no se haya entregado es cero por ciento (0%).
IPC_m	IPC del Mes de diciembre del año inmediatamente anterior al Mes para el cual se está calculando la Retribución del Contratista.
IPC_r	IPC del Mes de Referencia.
m	Mes para el cual se calcula el Primer Anticipo.
r	Mes de Referencia.

(...)

Finalmente es importante considerar que la Empresa como ente gestor es quien realiza la gestión y administración de los recursos del proyecto, es así, que para realizar los anticipos se incurre en una mayor exigencia de financiación al inicio del periodo, lo que implica un mayor costo financiero. La alternativa planteada pretende aliviar la caja del proyecto aplicando descuentos indexados o actualizados con IPC en las diferentes amortizaciones de los anticipos. Lo anterior se considera razonable dado el extenso plazo (66 meses) para la amortización del anticipo puesto que la medida propuesta evita la pérdida del valor del dinero en el tiempo y de nuevo, esta favorece la caja del proyecto.

1. ¿Este anticipo por su particularidad dejaría de ser un activo no monetario a convertirse en un instrumento financiero?
2. ¿Cuál sería la medición inicial de dicho anticipo?
3. ¿Cómo será la medición posterior de dicho anticipo entendiendo que este está indexado a un IPC, y en caso de tener incorporada la valoración indicar que cuenta del ingreso es la indicada para llevar esta variación del mayor valor del anticipo u otra cuenta que aplique (gasto)?
4. ¿Se le deberá aplicar medición de costo amortizado al anticipo mencionado?
5. ¿Cómo se desarrollaría la amortización del anticipo teniendo presente la indexación incluida?”.

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”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, 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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

57. 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 flujos futuros de efectivo.

58. 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; utilizar para 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.

59. 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.

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indican:

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

(...)

4. (...). Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por

ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

5. (...). Las partidas no monetarias son aquellas distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles”.

Así mismo, la Norma de presentación de instrumentos financieros emitidos contenida en las normas antes referidas, indica:

“1. Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

2. (...). Cuando la empresa emita un instrumento financiero que le imponga la obligación de entregar unos flujos futuros en unas fechas determinadas, este se presentará como pasivo financiero”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 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 el referido CGC, se establece que dicha cuenta se debita por el valor de los de los dineros entregados como avances y anticipos, y se acredita por el valor de: (i) los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes; (ii) las devoluciones de los anticipos; (iii) la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta y; (iv) los avances y anticipos entregados que se den de baja.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Pregunta 1. ¿Este anticipo por su particularidad dejaría de ser un activo no monetario a convertirse en un instrumento financiero? y pregunta 2. ¿Cuál sería la medición inicial de dicho anticipo?

Los recursos entregados en cumplimiento de un acuerdo contractual, en calidad de avance o anticipo configuran una partida no monetaria, toda vez que la empresa espera obtener un bien o un servicio, y no flujos futuros en unas fechas determinadas.

La empresa deberá reconocerlos como un activo en el estado de situación financiera, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor de los dineros entregados. Por lo tanto, con independencia de que la empresa efectúe una indexación de los anticipos a fin de aliviar la caja del proyecto, estos deben reconocerse por el valor de los dineros desembolsados al contratista.

Pregunta 3. ¿Cómo será la medición posterior de dicho anticipo entendiendo que este está indexado a un IPC, y en caso de tener incorporada la valoración indicar que cuenta del ingreso es la indicada para llevar esta variación del mayor valor del anticipo u otra cuenta que aplique (gasto)?

Como se indicó en el punto anterior, el anticipo deberá reconocerse por el valor de los dineros entregados al contratista y, con posterioridad, la empresa deberá disminuirlo por el valor de: (i) los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes; (ii) las devoluciones de los anticipos; (iii) la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta y; (iv) los avances y anticipos entregados que se den de baja, para lo cual, debitará la subcuenta y cuenta que mejor represente su naturaleza y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Pregunta 4. ¿Se le deberá aplicar medición de costo amortizado al anticipo mencionado? y pregunta 5. ¿Cómo se desarrollaría la amortización del anticipo teniendo presente la indexación incluida?

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, no contempla para los anticipos entregados, medición a costo amortizado, por lo tanto, se mantendrán reconocidos por el valor de los dineros entregados al contratista, y cuando se presente alguna de las situaciones para su disminución, la empresa deberá afectar mediante un crédito la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

CONCEPTO No. 20221100047471 DEL 17-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los activos para la prestación del servicio de alumbrado público, el acceso y uso de la infraestructura. Reconocimiento del impuesto de alumbrado público y su posterior entrega a la empresa de servicios públicos. Cuentas contables objeto de reporte de operaciones recíprocas relacionadas con el impuesto de alumbrado público.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de actividades ordinarias Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los activos para la prestación del servicio de alumbrado público, el acceso y uso de la infraestructura. Reconocimiento contable de los recursos recibidos por concepto de impuesto de alumbrado público. Cuentas contables objeto de reporte de operaciones recíprocas relacionadas con el impuesto de alumbrado público.

Señores
Alcaldía de Arauca
Arauca, 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° 20221400021172 del 3 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿Quién deberá registrar los activos correspondientes a redes de electricidad y luminarias, si mediante acuerdo se indica que el aporte del Municipio de Arauca para la Empresa de Servicios Públicos Mixta será el de la prestación del servicio de alumbrado público, el acceso y uso de la infraestructura del sistema de alumbrado público?”

2. ¿Cuáles son los registros de ingresos, costos, gastos que deberá realizar el Municipio de Arauca como sujeto pasivo del Impuesto de alumbrado público y Arauca iluminada SAS ESP como operador del servicio de Alumbrado Público?

3. ¿Cómo procede el registro contable del recaudo del Impuesto de alumbrado público, en los dos siguientes casos?, toda vez que, aunque el acuerdo municipal indica que los agentes recaudadores deberán girar al encargo fiduciario, estos aun lo realizan a las cuentas del Municipio de Arauca, en este sentido amablemente solicitamos indicar que registros proceden en los dos casos.

4. ¿Cuáles son las cuentas contables que deberán reportar como operación recíproca las tres entidades y/o empresas involucradas en el proceso del servicio de alumbrado público en el Municipio de Arauca?”

Al respecto, mediante correo electrónico del día 23 de mayo el consultante remite escritura pública de la constitución de la empresa Arauca Iluminada S.A.S en donde se especifica lo siguiente:

“ARTICULO QUINTO: OBJETO. La sociedad tendrá por objeto principal entre otros:

1. La prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Arauca y en cualquier ciudad del país de acuerdo con la definición establecida en el artículo 2,2.3.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, modificado por el Decreto 943 de 2018 del Ministerio de Minas y Energía y demás normas que modifiquen o adicionen.

2. Desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público.

3. El desarrollo de actividades de generación, transmisión, distribución, comercialización de energía eléctrica y autogeneración y generación distribuida con fuentes no convencionales de energía renovable (FNCER) tales como la biomasa, los aprovechamientos hidroeléctricos, la eólica, la geotérmica, la solar, los mares y el aprovechamiento energético de residuos.

4. Operar los sistemas lumínicos que sean construidos e instalados por terceros y que entren a hacer parte de la infraestructura de alumbrado público del municipio de Arauca, siempre y cuando estos cumplan con los requisitos técnicos exigidos por el municipio, de igual manera también será el encargado de hacer las expansiones de alumbrado público y la realización de alumbrado navideño y ornamental cuando el municipio disponga de los recursos para estos.

La sociedad tendrá dentro del alcance de su objeto, el desarrollo de las siguientes actividades:

(...)

9. Ejecutar bajo su exclusiva responsabilidad las funciones de Administración, Operación, Mantenimiento, Modernización General y Expansión del Sistema de Alumbrado Público del Municipio”.

Por su parte los estatutos de la empresa Arauca Iluminada S.A.S, adjuntos también en correo del 23 de mayo indican lo siguiente:

“ARTÍCULO OCTAVO: OBLIGACIONES DEL ACCIONISTA PRIVADO. El accionista privado tendrá como obligaciones entre otras, las obligaciones contenidas en los documentos de la Convocatoria Pública N° 1RE-006-2021.

Por las actividades realizadas por el accionista privado en cumplimiento de lo establecido en los documentos de la convocatoria pública respecto a la prestación del servicio de alumbrado público, recibirá una remuneración de acuerdo con la metodología prevista en la resolución CREG 123 de 2011 o aquella que la modifique adicione o remplace”.

Adicionalmente mediante correo electrónico del día 27 de mayo de 2022, el consultante indica que el recaudo del impuesto de alumbrado público es realizado por la empresa en sus cuentas bancarias y posteriormente, los primeros días de cada mes realiza el giro a las cuentas del Municipio.

Así mismo afirma que hasta el momento la transferencia de los recursos del impuesto de Alumbrado Público a la E.S.P. Mixta no se ha efectuado a través de un encargo fiduciario, debido a que no se ha emitido acto administrativo para hacer uso de este.

Por otro lado, mediante correo electrónico del día 31 de mayo de 2022 el consultante remite contrato de constitución de un encargo fiduciario llevado a cabo entre la empresa Arauca Iluminada S.A.S y Fiduciaria Davivienda S.A., cuyo objeto es la administración y pagos, con cargo a los recursos del impuesto de alumbrado público, y se realicen los giros de acuerdo con la instrucción del fideicomitente, es decir la empresa.

CONSIDERACIONES

Los artículos 350 y 352 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, y se dictan otras disposiciones”, expresa:

“ARTÍCULO 350. Destinación. 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, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado. (...)

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto (...).

De otra parte, el artículo 4° del 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”, señala:

“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”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte el Acuerdo Municipal de Arauca N° 200.02.016, por medio del cual se expide el estatuto tributario del municipio de Arauca y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 180.-DESTINACIÓN. 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, administración, operación, mantenimiento, expansión, desarrollo tecnológico asociado e interventoría de la operación”.

El Acuerdo Municipal de Arauca No. 200.02.019, por el cual se autoriza y conceden facultades al alcalde de Arauca para constituir una empresa de servicios públicos mixta, y se dictan otras disposiciones, indica:

“Artículo 1°. AUTORIZAR al Alcalde del Municipio de Arauca por el término de un (01) año, contado a partir de la vigencia del presente acuerdo, para que constituya una Empresa de Servicios Públicos Mixta, como una sociedad descentralizada por servicios del orden municipal, constituida bajo la forma de Sociedad por Acciones Simplificadas, con participación mayoritaria del Municipio de Arauca, la cual no podrá ser inferior al cincuenta y un por ciento (51%) para el desarrollo del objeto que se describe en el artículo segundo del presente acuerdo.

(...)

Parágrafo 7. El patrimonio de la Empresa de Servicios Públicos Mixta estará constituido inicialmente por los aportes que realice el Municipio de Arauca, representado en la prestación del servicio de alumbrado público, el acceso y uso de la infraestructura del sistema de alumbrado público y los aportes del socio accionista privado estará representado en el aporte económico para adquirir su participación accionaria en la E.S.P. Mixta.

(...)

Parágrafo 9. Todos los activos actuales y futuros de la infraestructura del sistema de alumbrado público son y serán del Municipio de Arauca.

(...)

Artículo 4°. TRANSFERENCIAS DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO A LA E.S.P. MIXTA. Autorízase al Alcalde del Municipio de Arauca para que una vez se cree e inicie la operación la Empresa de Servicios Públicos Mixta, ordene la transferencia a favor de esta los recursos del recaudo del impuesto de Alumbrado Público existentes y futuros, en los términos de ley.

Parágrafo. Todos los recursos del impuesto de Alumbrado Público se transferirán a la E.S.P. Mixta, a través de un encargo fiduciario contratado con una entidad legalmente vigilada por la Superintendencia Financiera. La transferencia del impuesto de alumbrado público la realizarán los diferentes agentes recaudadores al encargo fiduciario contratado en el término establecido por la ley". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

"53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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

54. 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

(...)

6.1.5. Gastos

77. 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 o utilidades". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, indican lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

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

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 de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la descripción de las siguientes cuentas señala:

1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS: “Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan”.

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

4105-IMPUESTOS: “Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes”.

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 entidad”.

Por otra parte, 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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“52. 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, el derecho de 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.

53. 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, 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 por la Resolución 212 de 2021, indican lo siguiente:

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”. (Subrayado fuera de texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la descripción de las siguientes cuentas, señala:

1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan en la prestación de servicios públicos en desarrollo de sus actividades”.

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”.

4315-SERVICIO DE ENERGÍA: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de energía”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Pregunta 1

Tanto 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, que aplican Régimen de Contabilidad Pública, como es el caso del Municipio de Arauca y la empresa Arauca Iluminada S.A.S, debe tenerse en cuenta que para llevar a cabo el reconocimiento de un recurso como activo debe cumplirse la definición de este elemento contenida en los marcos conceptuales respectivos.

En particular, cabe resaltar el elemento de control, el cual implica la capacidad que tiene la entidad para entre otras cosas, usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios o ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios.

Para evaluar si el municipio de Arauca o la empresa Arauca Iluminada tiene control de un activo se deben tener en cuenta aspectos como 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.

Para este caso en particular, se observa que el Parágrafo 7 del Artículo 1° del Acuerdo Municipal de Arauca No. 200.02.019, indica que el aporte realizado por el Municipio de Arauca en la constitución de la empresa se representa en el acceso y uso de la infraestructura del sistema de alumbrado público, es decir, el Municipio tiene la capacidad de ceder el uso de los activos para que la empresa preste el servicio de alumbrado público. Adicionalmente el parágrafo 9 del artículo en mención establece que todos los activos actuales y futuros de la infraestructura del sistema de alumbrado público son y serán del Municipio de Arauca, de manera que tiene titularidad legal sobre los bienes.

En cuanto a los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, como lo indica el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, son los municipios o distritos los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, así lo realice en forma directa o a través de una empresa, dado que es el Municipio quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad de la prestación de este servicio. Por otro lado, se observa la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos a través del derecho de cobro del impuesto de alumbrado público.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Municipio tiene el control de los activos y, en consecuencia, debe reconocer los activos de la infraestructura del sistema de alumbrado público en su contabilidad.

Preguntas 2 y 3

En primer lugar, es necesario distinguir los distintos hechos económicos relacionados con el impuesto del alumbrado público: por un lado, se encuentra el reconocimiento del derecho de cobro del impuesto por parte del Municipio y el recaudo del impuesto por parte de la empresa Arauca Iluminada S.A.S.; por otro lado, la consignación del dinero en las cuentas del Municipio o la consignación en el encargo fiduciario; y, finalmente, la transferencia que según el Acuerdo Municipal de Arauca No. 200.02.019 el Municipio debe efectuar a la empresa, a través de un encargo fiduciario contratado. Teniendo en cuenta lo anterior los registros contables que deben realizar la empresa y el municipio son los siguientes:

- Reconocimiento del derecho de cobro del impuesto

El Municipio debe reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro (originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes), una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

- Recaudo del impuesto

De acuerdo con la información aportada por el consultante, la empresa se encarga de recaudar dicho impuesto por lo cual deberá registrarlo mediante 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.

Con la información del recaudo suministrada por la empresa, el Municipio registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS.

- Consignación del dinero

Con independencia de que el dinero se consigne en las cuentas del Municipio o se haga a través del encargo fiduciario, la empresa reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte el Municipio, en el escenario en que no se ha formalizado mediante acto administrativo la creación y uso del encargo fiduciario, y por tanto el dinero se consigna en sus cuentas, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- Recursos derivados del impuesto de alumbrado público, que el Municipio debe entregar a la empresa como remuneración a la prestación del servicio de energía

De acuerdo con 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, se reconocen como tales 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. En particular como ingresos por prestación de servicios se consideran aquellos recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Para este caso en particular, el artículo 180 del Acuerdo Municipal de Arauca N° 200.02.016, señala que el impuesto de alumbrado público debe destinarse de manera exclusiva a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado e interventoría de la operación.

Teniendo en cuenta que el Municipio transfiere a favor de la empresa los recursos del recaudo del impuesto de alumbrado público, como remuneración a la prestación del servicio de energía, se efectuará el siguiente tratamiento contable:

Cuando surja la obligación por la prestación del servicio de alumbrado público, el Municipio registrará un débito en la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249051-Servicios Públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, la empresa debitará la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA.

Con la entrega de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Ahora bien, si el dinero se consignó al encargo fiduciario, el Municipio debitará la subcuenta 249051-Servicios Públicos 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.

Pregunta 4

Con base en el tratamiento contable expuesto anteriormente, se identifican las siguientes operaciones recíprocas:

- Respecto al recaudo del impuesto, se reportan como operaciones recíprocas la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

- Respecto a los derechos y obligaciones por prestación del servicio de alumbrado público del Municipio a la empresa, se reportan como operaciones recíprocas la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Respecto a los gastos e ingresos por la transferencia de recursos del Municipio a la empresa, se reportan como operaciones recíprocas la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES y las subcuentas correspondientes de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA.

Tanto el municipio como la empresa pueden consultar las demás reglas de eliminación dispuestas por la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la opción “2022” y allí descargar la última versión del archivo Excel Reglas de Eliminación.

CONCEPTO No. 20221100048891 DEL 30-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Beneficios a los empleados Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los beneficios a los empleados cuando no hay disponibilidad presupuestal

Doctora

DAISY LEONOR CASTILEJO ROJAS

Profesional Universitario Contadora

E.S.E. Instituto Departamental de Rehabilitación y Educación Especial del Cesar-IDREEC

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° 20220010024882 del 25 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La ESE Instituto Departamental de Rehabilitación y Educación Especial del Cesar “IDREEC” Nit 892300226-1, viene atravesando una crisis financiera desde hace varios años, como consecuencia de esto para la vigencia 2021 el presupuesto fue aprobado solo para cuatro (4) meses y luego en la medida que se consiguen recursos se adicionan para ir financiando el resto del año.

El área contable continuó causando las obligaciones generadas en nómina sin estas tener disponibilidad presupuestal ya que la norma contable dice: El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período y no me habla de si tiene disponibilidad presupuestal, sé que presupuestalmente es una falta gravísima dar disponibilidad cuando se adicionen los recursos y no en el momento que se cause el gasto porque es un hecho cumplido.

La pregunta se debe seguir causando contablemente la nómina en el mes que se cause el gasto o se debe esperar que tenga disponibilidad presupuestal para su causación?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera depara 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 212 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

62. 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 existen 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.

(...)

6.1.6. Gastos

73. 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 del patrimonio”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante Resolución 212 de 2021, señalan:

“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”. (Subrayado fuera de texto).

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 Ahorro del Público señala que la empresa debe reconocer los hechos económicos en el momento 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 contable.

Por otra parte, define los pasivos como una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; y 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.

Ahora bien, teniendo en cuenta la Norma de beneficios a los empleados, 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.

En consecuencia, la E.S.E. Instituto Departamental de Rehabilitación y Educación Especial del Cesar deberá tener en cuenta lo mencionado anteriormente y efectuar el reconocimiento del gasto o costo por beneficios a los empleados en el mes o periodo en que se consuma dichos beneficios, con independencia de que presupuestalmente no se hayan asignado los recursos para su pago.

CONCEPTO No. 20221100049971 DEL 06-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Presentación de estados financieros Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de un bien inmueble producto del Convenio Interadministrativo Marco de Administración y Mantenimiento No. CD-57-2020-2432, suscrito entre el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S. Revelaciones que la entidad debe realizar en sus estados financieros. Soporte de registros contables y revelaciones 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
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Revelaciones que la empresa debe realizar en sus estados financieros. Soporte de registros contables y revelaciones a los estados financieros.

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe oficina de Contabilidad
Alcaldía de Barranquilla
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° 20220010024492 del 23 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Pabellón de Eventos Caja de Cristal es una edificación, con capacidad para 1.000 personas, concebida para realizar eventos como congresos médicos, reuniones gremiales, eventos privados de empresas, etc.; ubicado sobre el espacio público denominado, Malecón, Corredor verde y Avenida del Río, en el D.I.E.P. de Barranquilla.

(...)

PUERTA DE ORO EMPRESA DE DESARROLLO DEL CARIBE S.A.S. es una sociedad por acciones simplificada, con una participación accionaria mayoritaria de entidades públicas (...).

(...)

En virtud del acuerdo 0012 de 2018 (concejo de Barranquilla, ver anexo 1-Acuerdo 0012 de 2018); le fue designada a Puerta de Oro Empresa De Desarrollo Del Caribe S.A.S., la administración y conservación del Malecón, Corredor Verde y Avenida del Río, en la Ribera del río Magdalena Desde Siape hasta la Isla de la Loma. El Malecón, junto con todos sus componentes (unidades funcionales y demás componentes del sistema de espacio público que hacen parte de este), es un espacio público cuyo deber de mantenimiento se encuentra en cabeza de EL DISTRITO.

(...)

En 2020; Barranquilla, D.I.E.P. y Puerta de Oro Empresa De Desarrollo Del Caribe S.A.S., suscribieron el convenio Interadministrativo marco de administración y mantenimiento No. 57-2020-2432 mediante el cual se estableció la relación entre las partes con base en la calidad de administrador del Gran Malecón por parte de PUERTA DE ORO, y para que en dicha condición le fuesen entregados por EL DISTRITO todos los espacios del Gran Malecón del Río que requieran de su mantenimiento y operación y a su vez, se fijaron los espacios aprovechables dentro del mismo para que sean aprovechados económicamente a efectos de retribuirse los costos y gastos asociados a las labores de mantenimiento y operación. De igual forma, se pactó la manera de corresponder con la totalidad de dichos costos y gastos en caso de que, la explotación económica de las zonas aprovechables no sea suficiente, durante cada vigencia fiscal.

Sobre los bienes entregados, el convenio en su cláusula segunda contempla:

‘PUERTA DE ORO hará el aprovechamiento económico del Gran Malecón del Río, mediante la explotación de sus zonas aprovechables (...). Se entienden como actividades de aprovechamientos, sin limitarse, las siguientes: 1- Aprovechamiento económico de espacios destinados a la comercialización de alimentos; 2.-Funcionamiento y explotación de establecimientos de comercio en la modalidad de contenedores; 3.-Aprovechamiento económico de los espacios destinados para bici negocios; 4.-Prestación de servicios de muellaje para el uso del embarcadero ubicado en el Malecón; 5.-Prestación de servicios de parqueaderos; 6.-Funcionamiento y uso de binoculares; 7.-Toda aquella actividad comercial compatible con los usos y con el espacio público, previa aprobación de EL DISTRITO.’

La cláusula sexta del convenio establece las siguientes obligaciones por parte de Puerta de Oro S.A.S.:

‘CLÁUSULA SEXTA. OBLIGACIONES DE PUERTA DE ORO: En desarrollo del presente convenio, PUERTA DE ORO se obliga a: 1) Recibir de EL DISTRITO el activo, la información y los medios necesarios para el cabal cumplimiento del objeto y las obligaciones adquiridas. 2) Realizar las actividades de mantenimiento previstas. 3) Socializar periódicamente con la comunidad aledaña y visitante a las zonas de uso público entregadas, las actividades de administración y mantenimiento que se desarrollan. 4) Para efectos de la prestación del servicio de vigilancia especial, contratar una empresa

legalmente constituida que permita prestar un adecuado y eficiente servicio y que brinde respaldo en caso de un siniestro. 5) Incluir dentro de la contratación a suscribir con terceros, las correspondientes pólizas de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 1082 de 2015 e incluir como beneficiario al Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla. 6) Destinar los recursos generados por el aprovechamiento económico del Gran Malecón del Río, únicamente a las labores de mantenimiento y operación de éste. 7) Tramitar las garantías de los Contratos Derivados que se generan debido al presente Convenio Marco. 8) Permitir el libre acceso y circulación a la comunidad en general, únicamente con las restricciones dadas por las normas de uso y de orden público, a la zona objeto del presente convenio. 9) Presentar mensualmente, un informe de actividades contentivo de la gestión adelantada en la zona, con su respectivo registro fotográfico. 10) Abstenerse de dar en garantía los bienes objeto de este convenio, así como celebrar contratos que impliquen enajenación o negociación de la zona objeto del presente convenio. 11) Dar aviso a EL DISTRITO y a la autoridad competente dentro de las 24 horas siguientes a la ocurrencia de algún hecho que perturbe la tenencia y/o uso o la existencia de un proceso judicial o administrativo de cualquier índole en los que se involucren los bienes objeto del presente convenio originado por acción u omisión de PUERTA DE ORO o de terceros, que lleguen a su conocimiento. 12) Asumir bajo su propio riesgo y seguridad, la adquisición de bienes y servicios destinados al cumplimiento y observancia de las obligaciones derivadas del presente convenio, así como consultar y pedir aprobación a EL DISTRITO sobre las obras de adecuación, construcción o intervención que se pretendan llevar a cabo en la zona objeto del presente convenio que se estiman de conformidad con la normatividad vigente. 13) Efectuar los trámites pertinentes y necesarios ante las autoridades competentes para obtener los permisos y licencias requeridos (sic) para realizar intervenciones u ocupaciones sobre el espacio público objeto del presente convenio, al igual que trámites de arborización o ambientales, o cualquier otro que se requiera. 14) Colaborar con los profesionales de EL DISTRITO que lleven a cabo el seguimiento al convenio, atendiendo sus llamadas, visitas, auditoría contable y financiera y en general, cualquier tipo de requerimientos que garanticen la cumplida ejecución del presente convenio. 15) Cumplir las recomendaciones y planes de mejoramiento acordadas con el Comité de Ejecución de EL DISTRITO. Cumplir con el objeto del convenio en el tiempo y forma establecida, en el marco de sus competencias. 16) Asistir y participar en el Comité de Ejecución y en aquellas reuniones que fueren necesarias para la debida ejecución del Convenio. 17) Presentar a EL DISTRITO los planes y estrategias de generación de recursos por aprovechamiento económico y/o explotación comercial del Gran Malecón del Río. 18) Mantener la confidencialidad sobre la información entregada 19) suscribir al inicio de cada vigencia fiscal el correspondiente Contrato Derivado al presente Convenio Macro, para la ejecución del alcance y objeto de este. 20) Presentar a más tardar el 15 de diciembre de cada año, el correspondiente Informe Final de Ejecución en el cual se detalle la información necesaria con la que se pueda constatar los costos se ingresos detalladamente, de conformidad con lo dispuesto en la Cláusula Tercera del presente Convenio. 21) Las demás contenidas en el estudio previo en la propuesta y en este convenio y las que se deriven de la naturaleza del convenio y que surjan del desarrollo de este. PARÁGRAFO PRIMERO: Cualquier tipo de adecuación o intervención sobre el inmueble objeto de este convenio, debe ser autorizada expresamente por EL DISTRITO. PARÁGRAFO SEGUNDO: Las obras y mejoras que se lleve a cabo en la zona dada en administración, será propiedad de EL DISTRITO.'

(...)

Sobre la contraprestación se define en la cláusula tercera:

‘CLÁUSULA TERCERA. VALOR: El presente convenio presenta una cuantía indeterminada pero determinable. La cuantía del convenio se determinará por los contratos derivados que se suscriban en cada vigencia fiscal, durante el término de éste. Para ello, las partes procederán en cada vigencia fiscal a suscribir un Contrato Interadministrativo derivado del presente Convenio Marco, con el fin de pactar la ejecución de las actividades de mantenimiento del Gran Malecón y cuyo valor fiscal estará determinado por la contraprestación que pagará EL DISTRITO con cargo a sus propios recursos y que será determinado por la diferencia entre el costo total de las actividades de mantenimiento proyectadas para la correspondiente vigencia por parte de PUERTA DE ORO y el valor total por ingresos a percibir proyectados por PUESTA DE ORO, por las actividades de aprovechamiento para la misma vigencia fiscal.’

(...)

Por otro lado, en el año 2019, La entidad PUERTA DE ORO EMPRESA DE DESARROLLO DEL CARIBE S.A.S., suscribió el convenio de cooperación FNTC DE 2019 con la entidad FIDUCIARIA COLOMBIANA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. – FIDUCOLDEX, VOCERA DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO FONDO NACIONAL DEL TURISMO-FONTUR; cuyo objeto es AUNAR ESFUERZOS HUMANOS, ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS, JURÍDICOS Y DE ASISTENCIA TÉCNICA PARA REALIZAR LA CONSTRUCCIÓN DEL ‘PABELLÓN DE EVENTOS CAJA DE CRISTAL’ EN PUERTA DE ORO DE BARRANQUILLA, DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO (...) En la consideración 7 del convenio se describe el Pabellón de Eventos Caja de Cristal como un lugar para realizar eventos médicos, reuniones gremiales, eventos privados de empresas, etc., con capacidad para 1.000 personas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior procedo a elevar la siguiente consulta:

1. ¿Qué entidad debe reconocer el bien inmueble en mención?
2. ¿Qué revelaciones deben efectuar ambas entidades en los estados financieros?
3. ¿Qué acciones de tipo administrativo y jurídico deben implementarse para que queden adecuadamente soportados los registros y revelaciones a efectuar?”

Por otro lado, cabe mencionar otras de las cláusulas contenidas en el Convenio Interadministrativo Marco de Administración y Mantenimiento No. CD-57-2020-2432, suscrito entre el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S.:

“(...) PUERTA DE ORO fue designada como la entidad encargada de la administración y conservación del “Malecón, Corredor Verde y Avenida al Río en la Ribera del Río Magdalena desde Siape hasta La Loma” (...) CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: AUNAR ESFUERZOS ADMINISTRATIVOS, TÉCNICOS Y ECONÓMICOS PARA EL MANTENIMIENTO Y OPERACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO DENOMINADO GRAN MALECÓN DEL RÍO, LOCALIZADO EN LA RIBERA OCCIDENTAL DEL RÍO MAGDALENA Y QUE CONFORMA EL ESPACIO PÚBLICO DENOMINADO MALECÓN, CORREDOR VERDE Y AVENIDA DEL RÍO MAGDALENA EN EL DISTRITO DE BARRANQUILLA. CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL OBJETO: Para el adecuado

desarrollo del convenio, PUERTA DE ORO podrá realizar todas las actividades de gestión, en virtud de la administración, que se requieran para cumplir a cabalidad con el objeto del presente convenio. PUERTA DE ORO procederá a hacer el mantenimiento y operación integral de los espacios entregados del Gran Malecón del Río. (...) CLÁUSULA TERCERA. VALOR: El presente convenio presenta una cuantía indeterminada, pero determinable. La cuantía del convenio se determinará por los contratos derivados que se suscriban en cada vigencia fiscal, durante el término de éste. (...) cuyo valor fiscal estará determinado por la contraprestación que pagará el DISTRITO con cargo a sus propios recursos y que será determinado por la diferencia entre el costo total de las actividades de mantenimiento proyectadas para la correspondiente vigencia por parte de PUERTA DE ORO y el valor total por ingresos a percibir proyectados por PUERTA DE ORO, por las actividades de aprovechamiento para la misma vigencia fiscal. A más tardar a los 15 días del mes de diciembre de la correspondiente vigencia fiscal, PUERTA DE ORO deberá presentar un Informe Final de Ejecución en el cual se detalle la información necesaria con la que se pueda constatar los costos e ingresos detalladamente. En caso de arrojar un resultado negativo, EL DISTRITO deberá expedir la correspondiente disponibilidad presupuestal, para cancelarle a PUERTA DE ORO el déficit generado por el ejercicio, en la correspondiente Acta de Liquidación del contrato derivado para la vigencia fiscal determinada. En caso de arrojar un resultado positivo, PUERTA DE ORO deberá invertir ese excedente en las actividades de mantenimiento y/o inversión que le sean señaladas por el Comité de Ejecución, previos trámites internos por parte de PUERTA DE ORO; decisión que deberá tomarse a más tardar 31 de diciembre de la correspondiente vigencia fiscal, so pena de tener que reintegrar dichos recursos a EL DISTRITO. En caso de presentarse esta última eventualidad, los ingresos percibidos por EL DISTRITO serán incorporados en su presupuesto como recursos corrientes de libre destinación. (...) CLÁUSULA CUARTA. PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución será de veinte (20) años contados a partir de la suscripción del Acta de Inicio”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, indican lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.5. Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de las erogaciones estimadas por desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;
- g) el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicación y condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos que conforman el costo del activo;
- h) el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de

dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

k) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar;

l) el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;

m) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar;

n) las propiedades, planta y equipo adquiridas en una transacción sin contraprestación; y

o) el valor reclasificado y una explicación detallada del origen del cambio, para el caso de las reclasificaciones desde o hacia propiedades, planta y equipo.

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

(...)

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

(...)

c) Las bases de medición utilizadas para la elaboración de los estados financieros y las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros, en el resumen de políticas contables significativas.

(...)

g) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital”.

Por otro lado, 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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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)

Ahora bien, 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, actualizadas según la Resolución 212 de 2021, indican lo siguiente:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

63. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

64. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

(...)

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

(...)

1.3.6.2. Revelaciones

66. La empresa revelará la siguiente información:

(...)

c) Las bases de medición utilizadas para la elaboración de los estados financieros y las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros, en el resumen de políticas contables significativas.

d) Los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones, que la administración haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la empresa y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas.

(...)

g) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital”.

Finalmente, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, indica:

“2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. (...).

2.1. Etapas del proceso contable

El proceso contable está compuesto por etapas y subetapas que permiten la preparación y presentación de información financiera, mediante el uso de sistemas y procedimientos internos que garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de dicha información financiera.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

Tanto 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, que aplican Régimen de Contabilidad Pública, como es el caso de la Alcaldía de Barranquilla y Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S., debe tenerse en cuenta que para llevar a cabo el reconocimiento de un recurso debe cumplirse la definición de activo.

En particular cabe resaltar el elemento de control, el cual implica la capacidad que tiene la entidad para, entre otras cosas, usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios o ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios.

Para evaluar si la Alcaldía de Barranquilla o Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S. tiene control de un activo se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que sean 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.

Ahora bien, del Convenio Interadministrativo Marco de Administración y Mantenimiento No. CD-57-2020-2432, se resaltan los siguientes aspectos:

-La empresa Puerta de Oro es la entidad encargada de la administración y conservación del “Malecón, Corredor Verde y Avenida al Río en la Ribera del Río Magdalena desde Siape hasta La Loma”.

-La empresa hará el aprovechamiento económico del Gran Malecón del Río, mediante la explotación de sus zonas aprovechables incluyendo cualquier actividad comercial compatible con los usos y con el espacio público, previa aprobación del Distrito de Barranquilla.

-Los recursos generados por el aprovechamiento económico del Gran Malecón del Río, se destinarán únicamente a las labores de mantenimiento y operación de éste.

-La empresa deberá consultar y pedir aprobación al Distrito de Barranquilla sobre las obras de adecuación, construcción o intervención que se pretendan llevar a cabo en la zona objeto del convenio. Dichas obras y mejoras serán propiedad del Distrito de Barranquilla.

-La empresa deberá colaborar con los profesionales del Distrito de Barranquilla que lleven a cabo el seguimiento al convenio, atendiendo sus llamadas, visitas, auditoría contable y financiera y, en general, cualquier tipo de requerimientos que garanticen la cumplida ejecución del presente convenio.

-La empresa deberá presentar al Distrito de Barraquilla los planes y estrategias de generación de recursos por aprovechamiento económico y/o explotación comercial del Gran Malecón del Río.

-La cuantía del convenio, cuyo valor fiscal estará determinado por la contraprestación que pagará el Distrito de Barranquilla con cargo a sus propios recursos, será la diferencia entre el costo total de las actividades de mantenimiento proyectadas y el valor total por ingresos a percibir por la empresa.

- La empresa presentará un Informe Final de Ejecución en el cual se detalle la información necesaria con la que se pueda constatar los costos e ingresos detalladamente. En caso de arrojar un resultado negativo, el Distrito de Barranquilla deberá expedir la correspondiente disponibilidad presupuestal, para cancelarle a la empresa el déficit generado por el ejercicio.

- En caso de arrojar un resultado positivo, la empresa deberá invertir ese excedente en las actividades de mantenimiento y/o inversión que le sean señaladas por el Comité de Ejecución, a menos que deba reintegrar dichos recursos al Distrito de Barranquilla, caso en el cual los ingresos percibidos serán incorporados en su presupuesto como recursos corrientes de libre destinación.

Por lo anterior, se observa que es la Alcaldía de Barranquilla quien debe reconocer el bien inmueble puesto que controla el recurso toda vez que tiene la titularidad legal; restringe la destinación de los ingresos obtenidos por el aprovechamiento económico de su uso para cubrir la operación y mantenimiento del activo; realiza seguimiento al convenio a través de llamadas, visitas y auditorías para garantizar la ejecución del convenio; autoriza cualquier obra de adecuación, construcción o intervención, que al finalizar será de su propiedad; y asume los riesgos derivados de la operación del activo al responder a la empresa en caso de presentarse un déficit generado por el ejercicio.

PREGUNTA 2

Atendiendo lo dispuesto en la Norma de presentación de estados financieros, tanto para la Alcaldía de Barranquilla como para la empresa Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S., dentro de sus revelaciones deberán incluir, entre otros, los siguientes aspectos:

- Información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros.
- Información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente.
- Información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.
- En términos generales toda la información que sea útil para los usuarios de sus estados financieros para la toma de decisiones.

Ahora bien, particularmente frente a la Alcaldía de Barranquilla, puesto que deberá reconocer el activo en sus estados financieros, deberá revelar los aspectos relacionados en la Norma de propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA 3

Sobre el particular, 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 determinar cuáles acciones de tipo administrativo y jurídico deben implementar las entidades para que queden adecuadamente soportados los registros y revelaciones a efectuar.

No obstante, cabe resaltar que la CGN se ha pronunciado a través de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública actualizada según la Resolución 069 de 2021, la cual hace referencia al uso de sistemas y procedimientos internos que garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera.

En la mencionada norma se incluye una descripción de las etapas que componen el proceso contable: reconocimiento, identificación, clasificación, medición inicial, registro, medición posterior, valuación, registro de ajustes contables, revelación y presentación de los estados financieros y las notas.

De igual manera, incluye el Sistema Documental Contable con el objetivo de desarrollar los aspectos que tienden a garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera.

La aplicación de la anterior norma conduce a que la entidad soporte adecuadamente los registros y revelaciones a que haya lugar.

CONCEPTO No. 20221100050101 DEL 07-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la adición, mejora y mantenimiento de propiedades, planta y equipo.

Doctor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante Legal

Sociedad de Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC 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° 20220010026862 del 09 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Yo, ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ, mayor de edad identificado con la cédula de ciudadanía N° 11.311.794 de Girardot, actuando en calidad de representante legal de la Sociedad de SISTEMAS Y ASESORÍAS DE COLOMBIA S.A., empresa identificada bajo el NIT N°800.149.562-0, en ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la constitución política nacional y con el lleno de los requisitos del artículo 5 del código contencioso administrativo comedidamente me dirijo a usted para solicitar aclaración de la siguiente normatividad:

Por medio de la presente solicitamos su colaboración frente a la aclaración del correcto proceso para la afectación contable y del presupuesto en el caso de la adición y/o mantenimiento de un activo fijo que representa una construcción en curso.

Ejemplo:

Actualmente se posee un activo que es una construcción en curso y su valor es llevado a la cuenta 1615, la cual 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.

Al realizar adiciones y/o mantenimiento a dicho activo, ¿deben estas afectar el presupuesto de la empresa? ¿debe afectarse el valor razonable de este activo? ¿es correcto que se lleve la

contabilización del costo de la adición y/o el mantenimiento sin realizar afectación sobre el presupuesto y tampoco incrementar el valor del activo? ¿o debe ocurrir alguno de los dos escenarios?

Respecto a dicho caso queremos saber si es procedente hacer una transacción sin afectar presupuesto y sin afectar el valor del activo.

Somos una empresa desarrolladora de Software para el sector salud pública y privada y dando cumplimiento a nuestros clientes de mantener actualizado nuestro aplicativo con todas las normas emanadas por la Contaduría General de la Nación, debemos liberar los últimos ajustes para el reporte de información relacionado con atención en salud por parte de las IPS”.

Mediante llamada telefónica efectuada al señor Ricardo Miranda ingeniero de operaciones de la sociedad, nos aclaró la consulta expresando lo siguiente:

La consulta que está haciendo la Sociedad de Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC S.A., se refiere a qué contabilización debe hacer el Hospital Militar Central, debido a que esta le vendió un software financiero y contable, y por lo tanto necesita parametrizar el sistema del Hospital en lo concerniente a ¿cómo se afectaría el hospital contable y presupuestalmente al realizar una adición o un mantenimiento a la construcción en curso?

Además, nos informó que el mantenimiento se refiere a la limpieza de la construcción en curso por parte de alumnos del SENA.

CONSIDERACIONES

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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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

73. 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 del patrimonio.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.5. Valor razonable

107. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la empresa”. (subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante Resolución 212 de 2021, 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 venta 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. (Subrayado fuera del texto)

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 Ahorro del Público, define los activos y los gastos, así: Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros y 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.

Teniendo en cuenta la Norma de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como propiedades, planta y equipo: los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos (construcciones en curso). 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.

Las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del activo, toda vez que son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. Por otra parte, los mantenimientos y reparaciones se reconocen como gasto en el resultado del periodo, dado que se realizan con el fin de conservar y recuperar la capacidad normal del uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

Respecto a la pregunta si ¿Debe afectarse el valor razonable de este activo? La respuesta es negativa porque las erogaciones por adiciones, mejoras y mantenimientos no se relacionan con el cálculo del valor razonable del activo, el cual, se tiene en cuenta para estimar el valor recuperable para comprobar el deterioro de valor del activo.

En lo concerniente a la parte presupuestal de su consulta, esta fue trasladada a la Dirección de Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el radicado 20221120044031 del 13 de junio de 2022.

CONCEPTO No. 20221100050171 DEL 07-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de cargos derivados de la prestación del servicio de alumbrado público.

Doctor
LISANDRO RAMÍREZ ROA
Director Financiero
Arauca Iluminada S.A.S. E.S.P.
Arauca, 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° 20220010028242 del 16 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. En atención al tratamiento contable de la transferencia de recursos que realiza el Municipio de Arauca por concepto de impuesto de alumbrado público y el objeto social de la empresa ¿Es correcto registrar las transferencias como un ingreso de venta de servicios (subcuenta 431520 u otras) por parte de ARAUCA ILUMINADA SAS ESP, y su contra partida la subcuenta 138410?

2. ¿Cuál es el registro contable que se debe realizar por los recursos que se reciben del impuesto de alumbrado público, girados directamente por el municipio de Arauca y los transferidos por ENELAR ESP por autorización?

Lo anterior, teniendo en cuenta que, mediante concepto No. 20211100109901 de fecha 15/12/2021 emitido por la Contaduría General de la Nación, para el caso de una empresa de carácter oficial (100% pública) se señaló que para ambas situaciones enunciadas se debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno y se acreditará como contrapartida, la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, tratamiento contable que permite evaluar y conciliar las operaciones recíprocas entre el municipio de Arauca y la empresa.

3. Si el procedimiento se debe realizar conforme al concepto referenciado, ¿Es correcto registrar como costos de ventas de servicios, la actividad de suministro de la energía eléctrica destinada al servicio de alumbrado público, la actividad de administración, operación y mantenimiento (OAM) de

la infraestructura de Sistema de Alumbrado Público, la interventoría del servicio de Alumbrado Público y demás costos para la prestación del servicio de alumbrado público, por parte de ARAUCA ILLUMINADA SAS ESP, o en su defecto se debe manejar como gastos de administración y operación?”

CONSIDERACIONES

El artículo 4° del 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”, señala:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

38. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

44. 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.

(...)

6.1.5. Costos

71. 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.

72. 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

73. 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 del patrimonio”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTAS 1 Y 2

En relación con el tratamiento contable de la transferencia de recursos que realiza el Municipio de Arauca por concepto de impuesto de alumbrado público a la empresa Arauca Iluminada S.A.S. E.S.P., y el registro contable que se debe realizar por los recursos que se reciben del impuesto de alumbrado público, este despacho se pronunció mediante concepto CGN N° 20221100047471 del 17 de junio de 2022, del cual se remite copia.

PREGUNTA 3

Teniendo en cuenta el principio de 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.

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 los costos como aquellos decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados, entre otras cosas, con la prestación de servicios. Como estos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan por la prestación de servicios, tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

En ese sentido los cargos derivados de la actividad de suministro de energía eléctrica destinada al servicio de alumbrado público; de la actividad de administración, operación y mantenimiento de la infraestructura de Sistema de Alumbrado Público; de la interventoría del servicio de Alumbrado Público y demás erogaciones serán reconocidas como costo por parte de la empresa.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20211100109901 del 15 de diciembre de 2021.

CONCEPTO No. 20221100050301 DEL 08-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento del camión compactador adquirido por el Municipio de Ciudad Bolívar y la Empresa de Aseo Nuestro Aseo E.S.P.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento del camión compactador adquirido por el Municipio de Ciudad Bolívar y la Empresa de Aseo Nuestro Aseo E.S.P.

Doctor
IVÁN DARÍO RAMÍREZ VILLEGAS
Asesor contable
Municipio de Ciudad Bolívar
Ciudad Bolívar, 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° 20220010025392 del 27 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La empresa de Servicios públicos del Municipio de Ciudad bolívar Antioquia mediante convenio interadministrativo suscrito con la Administración Municipal, adquirirá vehículo compactador. para lo cual la empresa aportará el 50% y el resto por medio de empréstito a nombre del Municipio, teniendo presente que el crédito estará a cargo de la Administración, el vehículo será matriculado a nombre del Municipio, pero la operación y beneficio económico y todos los gastos derivados serán a cargo de la Empresa de servicios públicos, además al finalizar el pago del crédito la administración transferirá el vehículo a nombre de la Empresa.

¿La consulta es como se debe hacer el registro para la empresa de servicios públicos y para el Municipio?

Es correcto registrar el valor total del vehículo a nombre de la empresa de servicios públicos y acreditar el valor aportado inicialmente además de la cuenta por pagar del empréstito, el cual será asumido por la empresa en cuotas mensuales”.

CONSIDERACIONES

Según el acta de inicio y otrosí del Convenio Interadministrativo CI-013-2021 entre el Municipio de Ciudad Bolívar – Antioquia y la Empresa Prestadora de Servicios Públicos Domiciliario “Nuestro Aseo” E.S.P., el objeto del mismo es aunar esfuerzos administrativos y financieros para la adquisición de un vehículo compactador en cumplimiento del plan de gestión integral de residuos sólidos del Municipio de Ciudad Bolívar. Así mismo señala:

“El valor total de los aportes comprometidos en este convenio es CUATROCIENTOS SESENTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS NUEVE MIL QUINIENTOS SETENTA Y UN PESOS M/L (\$463.209.571), sumas que las partes aportarán así:

El municipio de Ciudad Bolívar, Antioquia, aportará la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SEISCIENTOS CUATRO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y CINCO PESOS CON CINCO CENTAVOS (\$231.604.785,5) y la Empresa Nuestro Aseo aportará la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SEISCIENTOS CUATRO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y CINCO PESOS CON CINCO CENTAVOS (\$231.604.785,5)”.

El contrato COMPRAV-004-2022, firmado entre el Municipio de Ciudad Bolívar y Ramonerre S.A. cuyo objeto es la adquisición de un vehículo compactador, cero kilómetros, para el servicio de recolección en cumplimiento del plan de gestión integral de residuos sólidos del municipio de Ciudad Bolívar, Antioquía, señala:

“CLAUSULA TERCERA – VALOR: El valor del presente contrato asciende a la suma de Cuatrocientos sesenta y dos millones seiscientos setenta y dos mil pesos (\$462.672.000).

(...)

CLAUSULA CUARTA: FORMA DE PAGO: El MUNICIPIO cancelará al CONTRATISTA un único pago, después de verificada la entrega del vehículo, con los respectivos soportes y aprobación de los siguientes documentos:”.

Adicionalmente, se proporciona la cuenta de cobro No. 009 en la que la Empresa Nuestro Aseo E.S.P. debe al Municipio de Ciudad Bolívar, la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES TRECIENTOS TREINTA Y SEIS MIL PESOS M/L (\$231.336.000), por concepto de desembolso de los recursos aportados por la empresa Nuestro Aseo E.S.P. en el convenio No. CI-013-2021, los que adicionalmente son pagados al Municipio el día 25 de abril de 2022, mediante comprobante de egreso No. 00236.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

55. 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 legal 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.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este”. (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Capan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo”. (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, actualizadas mediante la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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.

(...)

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". (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS de la siguiente manera:

“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”.

Además, el mencionado CGC describe la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, 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”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es preciso señalar que, con base en la documentación aportada por el Municipio, no se evidencia un empréstito en el cual la empresa de servicios públicos deba devolver en cuotas mensuales los aportes realizados por el Municipio.

De conformidad con la definición de activo incorporada en los marcos conceptuales 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, los activos son recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros y, en el caso de las entidades de gobierno, un potencial de servicio. El control otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

Para evaluar si existe o no control sobre un recurso se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial a efecto de determinar el control, 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.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, previa adquisición del bien, la Empresa de Aseo Nuestro Aseo E.S.P. realizó un desembolso por su aporte en el convenio interadministrativo al Municipio, el mismo se reconocerá como un anticipo mediante el débito de la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO. Por su parte, el Municipio registrará el anticipo recibido mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Dado que la compra la realizó el Municipio y en el entendido de que este cederá el control del mismo a la Empresa de Aseo, una vez el Municipio reciba el bien reconocerá un débito en la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2410-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Con el pago que se realice al proveedor, el Municipio debitará subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Teniendo en cuenta lo anterior, una vez la Empresa tenga el control del vehículo compactador adquirido Ciudad Bolívar y la Empresa de Aseo Nuestro Aseo E.S.P., el Municipio dará de baja en cuentas el activo y reconocerá el gasto por subvenciones, para lo cual debitará las subcuentas 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, por el valor aportado, la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, por el valor aportado por la Empresa, y acreditará la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por su parte, la Empresa reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el valor total del bien, y un crédito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y

ANTICIPOS ENTREGADOS. La diferencia se registrará en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES por el valor aportado por el Municipio.

CONCEPTO No. 20221100052431 DEL 25-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Ingresos de Transacciones sin Contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de insumos recibidos y entregados sin contraprestación, en el marco del Programa Ampliado de Inmunizaciones - PAI.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de insumos recibidos y entregados gratuitamente, en el marco del Programa Ampliado de Inmunizaciones - PAI.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de 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° 20220010030152 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se refiere al informe consolidado de Operaciones Recíprocas emitido por la Contaduría General de la Nación, a 31 de marzo de 2022, y describe la siguiente situación:

“En el proceso de conciliación de operaciones recíprocas realizado entre las entidades, se identificaron las diferencias y los conceptos que generan las mismas; las cuales corresponden a biológicos, medicamentos, materiales e insumos diferentes al Plan Nacional de Vacunación COVID-19 como son: medicamentos, insecticidas, elementos de diagnóstico de malaria, dengue, vacunas antirrábicas en animales, reactivos, toldillos insecticidas, antiparasitarios, condones e implantes subdérmicos, elementos nutricionales entre otros que el Ministerio de Salud entrega al Departamento del Valle del Cauca y reconoce en sus Estados Financieros, pero que este último no los reconoce en su contabilidad como se evidencia en el reporte de operaciones recíprocas.

Así mismo estos elementos son entregados por el Departamento del Valle del Cauca a las Direcciones de Salud de los Municipios, quienes a su vez no reconocen esta información en sus Estados Financieros.

Por lo anterior y en aras de subsanar estas observaciones, reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a los Municipios y Empresas Sociales del Estado, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

¿Cuál es la dinámica contable en el registro del hecho económico para entidades participantes en cada uno de los momentos de la operación?”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico, la entidad informa lo siguiente:

“El Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI del departamento, recibe los insumos (vacunas, inmunoglobulinas, toxinas y jeringas) del Ministerio de Salud y protección Social- MSPS para ser distribuidos en los municipios en relación con la meta programática entregada cada año por este Ministerio, una vez entregado a la dirección local de salud o la empresa social de estado – ESE o institución prestadora de servicio de salud – IPS, estas son responsables de la custodia y buen uso de estos. Se tiene que realizar la devolución del valor de los insumos, si se pierden por causas diferentes a política de frascos abiertos, se cuenta con un proceso estipulado en los casos de excursión de temperatura (MSPS). Se reintegra al erario el valor de los insumos involucrados en la pérdida lo cual no exime de la investigación por control interno de IPS o la DLS donde ocurra el evento.

(...)

Los insumos del PAI son entregados a las IPS públicas y privadas, que prestan el servicio de vacunación, la condición es que tengan el servicio habilitado y deseen ofertar las vacunas PAI y cumplir con los 12 componentes relacionados con los Lineamientos técnicos y operativos del PAI, con énfasis en cadena de frío, insumos y sistema de información.

(...)

Las IPS públicas y privadas, cobran el costo de la aplicación de la vacuna mas no los insumos empleados en este procedimiento (vacunas y jeringa). Por lo tanto, los insumos entregados no tienen incidencia en el costo de la prestación del servicio y se entregan para la población del municipio.

(...)

La financiación de los inmunobiológicos y jeringas del PAI, no se realiza con recursos cargados a la UPC, para la adquisición de estos el Ministerio de Salud y Protección Social cuenta con el fondo rotatorio de la OPS, quien brinda apoyo a los países y territorios de la Región de las Américas para acceder a las vacunas de manera oportuna y de calidad para la población de los 41 países y territorios de América Latina y el Caribe. El Fondo Rotatorio es un mecanismo de cooperación técnica de la Organización Panamericana de la Salud (OPS)”.

CONSIDERACIONES

A. Sobre el Marco Normativo aplicable al Ministerio de Salud y Protección Social, el Departamento del Valle del Cauca y los municipios que intervienen en el Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI:

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

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.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

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

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

B. Sobre el Marco Normativo aplicable a las empresas sociales del estado y empresas promotoras de salud públicas que intervienen en el Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI:

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 mediante la Resolución 212 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

(...)

57. 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 flujos futuros de efectivo.

58. 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; utilizar para 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A. Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social entregue los insumos o el Departamento del Valle del Cauca y los municipios los entreguen o reciban, deberán aplicar lo siguiente:

La Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que se reconocerán en este tipo de activos aquellos bienes que, entre otros, se adquieran con la intención de distribuirlos gratuitamente y se deberá reconocer el gasto en el resultado del periodo en el que se realice la distribución.

Además, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del mismo marco normativo indica que se reconocerán en este tipo de ingresos, entre otros, las transferencias no monetarias que reciba la entidad por los cuales no deba entregar nada a cambio. Para tal efecto, debe evaluar si la transferencia está sujeta a estipulaciones o condiciones, con el fin de determinar si debe reconocerla como pasivo o como ingreso.

Por otra parte, según la información suministrada, la transferencia no se encuentra sujeta a condiciones, dado que solamente se deben reintegrar los recursos por el valor de aquellos insumos que se hayan perdido en el proceso de distribución.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando la entidad entregue los insumos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por su parte, cuando la entidad reciba los insumos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así las cosas, como algunas entidades de gobierno no realizaron los registros contables de conformidad con lo concluido anteriormente, deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en particular, lo que se refiere a la corrección de errores del periodo corriente, descubiertos en el mismo periodo, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

B. Cuando las empresas sociales del estado o empresas promotoras de salud públicas reciban o entreguen los insumos, aplicarán lo siguiente:

El Marco Conceptual citado define que las empresas reconocerán un activo cuando exista un recurso controlado, producto de un suceso pasado, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros. Asimismo, se entiende que un recurso generará beneficios económicos cuando contribuye a obtener entradas de flujos de efectivo o equivalentes al efectivo o reducir la salida de efectivo o equivalentes al efectivo.

Además, según lo informa la entidad, las empresas sociales del estado y las empresas promotoras de salud públicas no obtienen beneficios económicos por la recepción de los insumos objeto de su consulta, ni mediante la disminución de sus costos de prestación de servicios ni mediante su venta, dado que deben distribuirlos de manera gratuita entre la población a su cargo.

Con base en lo anterior, las empresas sociales del estado y las empresas promotoras de salud públicas no deberán reconocer los insumos del Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI en sus estados financieros, sin perjuicio del control administrativo que deban adelantar sobre estos bienes, con el fin de atender a la regulación que existe sobre la materia.

CONCEPTO No. 20221100052651 DEL 27-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Marco Conceptual Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de los ingresos por subvenciones en la presentación del Estado de Resultado Integral como operacionales y no operacionales.

Doctor
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° 20220010030982 del 01 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“SATENA S. A., recibe subvención por parte del Gobierno Nacional desde el año 2016, para las rutas en las cuales la aerolínea es el único operador, dado que cubre trayectos para facilitar el transporte aéreo a zonas apartadas del país y así el estado pueda hacer presencia en dichas zonas, situación que ha sido revelada en las notas a los Estados Financieros en los siguientes términos:

‘... a la Compañía se le otorgó por parte del Ministerio de Defensa Nacional las subvenciones que trata el artículo 240 de la Ley 1753 de 2015, Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un Nuevo País", fue modificado por el artículo 302 de la Ley 1955 de 2019, Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 ‘Pacto por Colombia, pacto por la equidad’, donde se faculta al Gobierno Nacional para otorgar subvenciones a SATENA SA a través del presupuesto del Ministerio de Defensa Nacional, para la prestación del servicio público esencial de transporte aéreo en aquellas rutas sociales en las cuales SATENA S.A. sea el único operador.

Que la misma disposición establece que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil es quien determinará las rutas y el Gobierno Nacional las condiciones de estas subvenciones, las cuales en ningún caso podrán ser superiores al déficit que registre la empresa como resultado de atender las denominadas rutas sociales en las cuales opere de manera exclusiva. De igual forma, esta norma dispuso que la subvención tendrá una vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre de cada anualidad y estará sujeta a la disponibilidad presupuestal del Ministerio de Defensa Nacional’.

De acuerdo con lo anterior, la Compañía ha recibido recursos producto de la subvención sobre ruta únicas a partir del año 2016 y continúa vigente en el año 2022, cuyos ingresos se han contabilizado en la subcuenta 443005 - Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, de acuerdo con lo establecido en el catálogo general de cuentas y el numeral 2 - Ayudas gubernamentales y subvenciones, del 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 ahorros del público. Teniendo en cuenta la estructura del catálogo de cuentas establecido por la CGN, los ingresos por subvención NO se presentan en el Estado de Resultados de la Compañía como ingresos operacionales a pesar de que el mismo cubre los déficits operacionales que se originan en la atención de las rutas únicas, sino que se presentan en un renglón separado como otros ingresos no operacionales, por lo cual actualmente no forman parte del resultado operacional.

Consulta:

De acuerdo con los antecedentes, solicitamos su concepto en indicarnos, ¿si es viable que SATENA S.A. pueda clasificar los ingresos provenientes de la subvención por rutas únicas como parte de sus ingresos operacionales en el Estado de Resultados?, dado que, los mismos corresponden a los recursos que el Gobierno Nacional otorga a la Compañía para compensar las eventuales pérdidas que se generan al cubrir rutas a lugares alejados del país en cumplimiento de su función 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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.5. Presentación de los estados financieros

(...)

122. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información en los estados financieros y en las notas que los acompañan. 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.

123. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente.

(...)

6.5.2. Ubicación de la información

129. La ubicación de la información en los estados financieros tiene impacto en el logro de los objetivos de la información financiera de propósito general. La ubicación puede afectar la

comparabilidad de la información y la manera en que los usuarios la interpretan. La ubicación de la información puede usarse para lo siguiente:

- a) trasmitir la importancia relativa de la información y su conexión con otros elementos de información,
- b) transmitir la naturaleza de la información,
- c) vincular elementos de información diferentes que se combinan para suplir necesidades de los usuarios y
- d) distinguir entre la información seleccionada para presentarse en los estados financieros o revelarse en las notas.

6.5.3. Organización de la información

130. La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación de esta en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

131. Al clasificar la información, la empresa ordena los elementos de los estados financieros sobre la base de características compartidas, las cuales incluyen la naturaleza de la partida y su función dentro de las actividades de la empresa. Por su parte, al agrupar la información, la empresa reúne los elementos de los estados financieros incluidos en una misma clasificación en diferentes niveles de agregación que resumen un gran volumen de información.

132. La organización de la información ayuda a garantizar que los aspectos claves sean comprensibles, identifica claramente las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes claves y facilita las comparaciones.

133. Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de los estados financieros". (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 212 de 2021, establecen:

"1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.3. Estado del resultado integral

27. El estado de resultado integral presenta las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa reflejando el resultado integral del periodo. Además, muestra de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

(...)

31. La empresa presentará en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

32. La empresa no presentará ni revelará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultado integral o en las notas”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La presentación de los estados financieros implica decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información financiera, que se encuentran bajo la discreción de la empresa y dependen del juicio profesional de los responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros; por lo tanto, para esta etapa del proceso contable, SATENA S. A. debe atender los requerimientos de revelación y presentación de información contenidos en los capítulos I al VI de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, así como lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo antes expuesto, y considerando lo mencionado en su comunicación frente a la viabilidad de que SATENA S. A. pueda clasificar los ingresos provenientes de la subvención por rutas únicas como parte de sus ingresos operacionales en el estado del resultado integral como ingresos operacionales, es importante señalar que la empresa debe tomar decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información en sus estados financieros, de tal forma que se propenda por una mayor utilidad para los usuarios.

Así las cosas, la CGN no prescribe la clasificación de los ingresos entre operacionales y no operacionales. La presentación en los estados financieros se hará conforme al marco normativo aplicable a la empresa, y podrán presentarse en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

CONCEPTO No. 20221100056221 DEL 24-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes nuevos que harán parte de una empresa de servicios públicos relacionados con la infraestructura para la prestación del servicio.

Señora
JULIANA POSADA TRIBALDOS
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° 20221100033632 del 20 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala lo siguiente:

“Hay una empresa del sector público que hace 20 años realizó un contrato con una empresa privada, con el fin de que operara todos los servicios domiciliarios y le dio en posesión sus activos para el funcionamiento. En los próximos meses se liquidará el contrato donde la empresa privada entregará los activos que se cedieron y los activos que compraron con la rentabilidad de la operación de los servicios domiciliarios.

La pregunta se radica, en ¿cómo debe reconocer y llevar a la contabilidad esos activos nuevos que harán parte de la empresa del sector público?”

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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

(...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. (...) 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” (Subrayado fuera de texto).

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 Ahorro del Público, define como activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Al definir qué es un recurso controlado, señala que es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de: 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.

Si la empresa de servicios públicos puede demostrar el cumplimiento de las características asociadas a la definición de activo procederá a reconocer los nuevos bienes que le serán entregados por la empresa privada. Ahora bien, teniendo en cuenta que los activos en mención se relacionan con la infraestructura requerida para la prestación del servicio, la empresa no espera venderlos y los usará por más de 12 meses, se consideran como propiedades planta y equipo, para cuyo reconocimiento la empresa pública aplicará la Norma de propiedades planta y equipo 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.

Ahora bien, respecto a la forma como deben medirse estos activos, de acuerdo con la Norma de subvenciones, aquellas que se clasifican como 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.

CONCEPTO No. 20221100059731 DEL 28-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR

Doctor

HELMUTH MAURICIO CÁRDENAS CAJAMARCA

Gerente

E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado - Mosquera

Mosquera, 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° 20220010039142 del 23 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Mosquera – EAMOS solicita orientación en cuanto al reconocimiento contable que se le debe dar a la provisión que establece el artículo 2.1.2.1.10.1 de la Resolución CRA 943 de 2021, modificada por la Resolución CRA 950 de 2021, requiriendo sean validados los siguientes aspectos:

“1. ¿Partiendo que los recursos de inversiones no ejecutados constituyen ingresos facturados en las tarifas del servicio público de acueducto y alcantarillado, los mismos se deberían reflejar en el gasto como una provisión para protección de inversiones?, ¿de ser así en que cuenta del gasto se debería considerar, bajo marco normativo Resolución 414 de 2014?

2. ¿La provisión de los recursos de inversiones no ejecutadas reflejadas en el gasto, deberían llevarse al activo en el grupo de inversiones – provisión para protección de inversiones (Naturaleza crédito)? ¿de ser así en que cuenta contable del activo se debería considerar, bajo marco normativo Resolución 414 de 2014? y su contrapartida sería el monto recaudado visible de inversiones no ejecutadas en el disponible y el saldo de las cuentas por cobrar del valor de inversiones no ejecutadas?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2.1.2.1.9.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, por la cual se compila la regulación general de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo, y se derogan unas disposiciones, establece:

“Artículo 2.1.2.1.9.1. Tablero de control del cumplimiento de las metas de los indicadores.

(...)

Los valores recaudados anualmente y no invertidos por la persona prestadora deberán hacer parte de la provisión por diferencia en ejecución de inversiones definida en el artículo 2.1.2.1.10.1 de la presente resolución”.

El artículo 1 de la Resolución CRA 950 de 2021 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, por la cual se modifica el artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 en lo relacionado con la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, establece:

“ARTÍCULO 1. MODIFICAR el artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente resolución, el cual quedará así:

‘Artículo 2.1.2.1.10.1. 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 4. 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”.

Respecto a la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“ 6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

62. 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 existen 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.

(...)

66. 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.” (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 212 de 2021, 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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, modificado mediante la Resolución 092 de 2020, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

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

(...)

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

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

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la empresa debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario, o la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa” (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, el procedimiento para el reconocimiento de los recursos para atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, es el siguiente:

Con la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, la empresa tiene el derecho de recibir vía tarifa los recursos para atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR. Por lo tanto, reconocerá un pasivo diferido, ya que estos recursos no cumplen con la definición de ingreso, para lo

cual acreditará la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con el recaudo de la cartera, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se recauda en cuentas bancarias de la empresa, o la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se recauda en un encargo fiduciario de la empresa, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Ahora bien, si la empresa debe trasladar los recursos para atender lo dispuesto en el artículo 2.1.2.1.10.1 de la Resolución CRA 943 de 2021, debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta donde haya reconocido los recursos, según el párrafo anterior.

En la medida en que se ejecuten los recursos recibidos, la empresa 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. Simultáneamente, la empresa debitará la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones establecidas en la regulación correspondiente, y acreditará la subcuenta correspondiente de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

Para el pago de las obligaciones adquiridas relacionadas con la destinación de los recursos de la provisión, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20221120064091 DEL 27-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual. Bienes de uso público. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos ejecutados en la construcción del Aeropuerto del Café que se gestionan a través de un patrimonio autónomo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual. Propiedades, planta y equipo. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos ejecutados en la construcción del Aeropuerto del Café que se gestionan a través de un patrimonio autónomo.

Doctora
MORALBA LÓPEZ CORREDOR
Coordinadora Grupo de Contabilidad
U.A.E. de la Aeronáutica Civil
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° 20220010040782 del 31 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, me permito comentarle que con fecha 19 de junio de 2019 se celebró el convenio marco de colaboración y coordinación entre el Ministerio de transporte, la Agencia Nacional de Infraestructura, la unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil, la Asociación para la Construcción del Aeropuerto, ubicado en palestina (Caldas) – Aeropuerto del Café, el departamento de Caldas y el municipio de Manizales, cuyo objeto: En virtud del presente convenio las partes se comprometen a aunar esfuerzos técnicos, financieros, administrativos y jurídicos orientados a la articulación de acciones para la estructuración y ejecución del proyecto denominado Aeropuerto del Café.

El artículo 67 de la Ley 1955 de 2019 dispuso que los recursos destinados al desarrollo del proyecto del Aeropuerto del Café – AEROCAFÉ-, serán ejecutados a través del patrimonio Autónomo que para tal efecto constituya la AEROCIVIL y el cual podrá recibir aportes del Gobierno Nacional, del Departamento de Caldas y de sus municipios; y aceptar donaciones del sector público o privado, nacional e internacional. Así mismo, podrá celebrar operaciones de financiamiento interno o externo para lo cual la nación o las entidades territoriales podrán otorgar los avales o garantías respectivas, hasta por el monto de los aportes que cada uno se haya comprometido.

AEROCIVIL constituyó un contrato de Fiducia Mercantil y pagos con fines de garantía y fuente de pago No.20000838 H3 de 2020 con la Fiduciaria Colpatria S.A. cuyo objeto es “Constituir un Patrimonio Autónomo mediante un contrato de fiducia mercantil para la ejecución del proyecto del aeropuerto del café, ubicado en el departamento de Caldas, según artículo 67 de la Ley 1955 de 2019.

Los recursos que conforman el Patrimonio Autónomo – Fideicomiso AEROCAFÉ están conformados por los recursos establecidos por el artículo 67 de la ley 1955 de 2019 como son:

- Recursos existentes en el Contrato Fiducia Mercantil de Administración y Pagos con fines de Garantía y Pago No. 19001477 H3 suscrito por el Fideicomitente que para el caso es la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil – AEROCIVIL con FIDUAGRARIA S.A. el 12 de diciembre de 2019, y los Otrosíes 1 y 2 al mismo suscritos el 30 de diciembre de 2019 y 30 de junio de 2020.
- Recursos de Aerocivil.
- Aportes del Presupuesto General de la Nación.
- Aportes del Departamento de Caldas.
- Aportes del Municipio de Manizales.
- Aportes de la Asociación Aeropuerto del Café.
- Aportes de Infimanizales.
- Aportes de otros municipios del Departamento de Caldas.
- Donaciones del sector público, sector privado, nacionales e internacionales.
- Recursos de crédito, avalados o garantizados por el Gobierno Nacional y/o las Entidades Territoriales.
- Otros.

Los aportes realizados por las entidades territoriales, los tienen reconocidos en las cuentas de Recursos Entregados en Administración y los aportes realizados con Presupuesto General de la Nación están reconocidos en la 1926-RECURSOS EN FIDEICOMISO, subcuenta 192603 Fiducia mercantil - patrimonio autónomo.

De otra parte, se han realizado reuniones con las entidades territoriales aportantes y no se tiene definido quien debe reconocer la construcción y titularidad del activo del Aeropuerto del Café.

Por lo anterior, comedidamente me permito solicitar emitir concepto, respecto al procedimiento contable para el registro que debe realizar cada entidad aportante, incluyendo lo correspondiente a los recursos que ya se han ejecutado o invertido en la construcción del Aeropuerto del Café, teniendo en cuenta que aún no está definido en cabeza de que entidad territorial quedará el control y/o titularidad de la construcción del Aeropuerto”.

Adicionalmente, en mesa de trabajo del 13 de octubre las entidades que han aportado recursos al patrimonio autónomo informaron que ninguna está reconociendo un bien en construcción y que los recursos que se han ejecutado se mantienen reconocidos en la cuenta 1926, dado que aún no se tiene claro el tratamiento contable.

CONSIDERACIONES

A. Sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

55. 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 legal 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.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

61. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o 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 entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece establecen:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos 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 del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“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.

(...)

1.2. 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 entidad 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 o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

(...)

Adicionalmente, para efectos de control en el caso de la fiducia de garantía, se registrará el derecho en fideicomiso debitando la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuirán las cuentas de orden, para lo cual se debitará la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA” (Subrayado fuera de texto).

B. 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 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 212 de 2021, establece:

“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.

(...)

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).

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 212 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

10. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la empresa); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 092 de 2020, indica:

“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.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa en el negocio fiduciario.

(...)

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.

(...)

Adicionalmente, para efectos de control en el caso de la fiducia de garantía, se registrará el derecho en fideicomiso debitando la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la empresa se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso 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.

Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuirán las cuentas de orden, para lo cual se debitará la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta

830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los marcos conceptuales definen un activo como aquel recurso controlado por la entidad o empresa, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, según corresponda. Asimismo, indica que el control implica la capacidad de la entidad o empresa para, entre otros, definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Es pertinente señalar que la entidad o empresa debe evaluar integralmente el recurso para evidenciar que cumple con la definición de activo, para lo que deberá verificar que exista control sobre el recurso en términos de su capacidad para recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio, así como la asunción de los riesgos significativos relacionados con el recurso en cuestión.

En este sentido, los marcos conceptuales establecen que se reconocerán como activos los recursos que cumplan la definición mencionada, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por su parte, los procedimientos contables para el registro de los recursos entregados en administración establecen que el numeral 1. Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias debe ser aplicado a la parte de los recursos que controle la entidad o empresa en el negocio fiduciario, cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades o empresas.

En este sentido, las entidades y empresas participantes en el proyecto de construcción del Aeropuerto del Café que controlan los recursos entregados en administración deberán realizar los siguientes registros:

Con la entrega de los recursos a la fiducia, todas las entidades y empresas debitarán la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditarán la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por la parte de los recursos que controle cada una.

Simultáneamente, para efectos de control en caso de que se trate de una fiducia de garantía, estas entidades y empresas debitarán la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditarán la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Posteriormente, con la ejecución del proyecto de construcción del Aeropuerto del Café y teniendo en cuenta que no se ha definido la entidad contable pública que controlará este bien, todas las entidades y empresas aplicarán los siguientes tres numerales, según corresponda:

i. Las entidades de gobierno debitarán la subcuenta y la cuenta que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVO que

identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que cumplan las condiciones para ser capitalizadas en el costo del bien en construcción, según el párrafo 6 de la Norma de bienes de uso público.

ii. Las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público debitarán la subcuenta y la cuenta que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVO que identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que cumplan las condiciones para ser capitalizadas en el costo del bien en construcción, según los párrafos 7 y 10 de la Norma de propiedades, planta y equipo.

iii. Todas las entidades y empresas debitarán las subcuentas de las cuentas de la clase 5-GASTOS y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVOS, que identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que no cumplan las condiciones para ser capitalizados en el costo del bien en construcción, según lo descrito en los dos párrafos anteriores.

Con el pago de las obligaciones reconocidas en la ejecución del proyecto, las entidades y empresas debitarán la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se paga y acreditarán la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Simultáneamente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuirán las cuentas de orden, para lo cual se debitará la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Ahora bien, si las entidades o empresas no han aplicado el tratamiento contable aquí descrito, entonces deberán atender a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en especial, lo relacionado con la corrección de errores de periodos anteriores en el periodo actual y, de resultar material el error, la reexpresión de los saldos comparativos en los estados financieros del periodo 2022.

CONCEPTO No. 20221100064501 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes recibidos por una entidad prestadora de servicios de salud para atender la emergencia económica, social y ecológica causada por la pandemia del COVID-19 en vigencias anteriores

Doctora
MAGDA YISELA PIÑEROS BARRETO
Contadora
Subred Integrada de Servicios de Salud Norte E.S.E.
Bogotá D.C.

Respetada doctora Magda Yisela Piñeros Barreto:

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° 20220010043842 del 26 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El gobierno Nacional mediante Decreto 417 de 2020, declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en el Territorio Nacional con el fin de conjurar la crisis causada por la pandemia del COVID-19 e impedir la extensión de sus efectos por causa del nuevo Coronavirus.

Mediante Decreto No. 444 del 2020 se creó el Fondo de Atención de Emergencia (FOME) como un fondo cuenta, en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el objeto de atender las necesidades de recursos para la atención de la salud y mitigar los efectos adversos generados por la pandemia del COVID-19.

En virtud de dicha normatividad fueron adquiridos a través de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres – UNGRD y el Ministerio de la Protección Social, unos bienes y servicios que fueron distribuidos a nivel Nacional para apoyar a los territorios en la implementación de los planes de expansión y aumento de la capacidad instalada para atender la emergencia.

Que a la Subred Integrada de Servicios de Salud Norte E.S.E., le fueron asignados y entregados una serie de equipos biomédicos, que inmediatamente se ubicaron en los servicios habilitados para la atención de la emergencia, de acuerdo a las necesidades identificadas y puestos en funcionamiento para la atención de pacientes, entre otros equipos, ventiladores, monitores, bombas de infusión; los cuales fueron recibidos directamente por los proveedores en las sedes previamente priorizadas por la Secretaría de Salud y verificados por parte de los ingenieros biomédicos y personal de almacén como consta en los documentos de recepción y actas suscritas.

En razón a que la documentación entregada por los proveedores carecía de información que permitiera identificar el mecanismo de ingreso de los activos a la institución, ni un documento que permitiera establecer el valor, no fue posible realizar el registro de entrada al momento de su recepción, encontrándose en la actualidad muchos equipos en servicio que no cuentan con su correspondiente registro, a pesar de que fueron recibidos en vigencias anteriores.

Dada la anterior situación, se ha oficiado en varias oportunidades a la Secretaría de Salud con el fin de que se defina la calidad por medio de la cual ingresan a la Institución y el valor de los equipos para poder realizar su ingreso, quienes manifiestan no contar con los actos administrativos para generar los trámites de legalización con las respectivas instituciones de servicios de salud de Bogotá, ya sea a través de transferencia de la propiedad o comodato.

Con el fin de determinar los posibles valores para el ingreso, se realizó consulta por parte del almacén general en la Subred Norte, en la página en donde se pudieron identificar los contratos suscritos por proveedor, equipo, marca y modelo contratado, así como el número del contrato suscrito, generando una base con la valorización proyectada.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos concepto técnico contable para el procedimiento contable del ingreso de los equipos biomédicos y la correspondiente depreciación de dichos activos, recibidos de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres – UNGRD”.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo” (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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

(...)

17. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

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.

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

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

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

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso.

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 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).

CONCLUSIONES

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, los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Respecto al elemento de control, es necesario que la empresa tenga en cuenta 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, entre otros.

Para este caso en particular, debido a que los bienes recibidos por las empresas prestadoras de servicios de salud se utilizan para la prestación de servicios, al atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19, y que la empresa espera usarlos durante un periodo superior a 12 meses, debieron ser reconocidos como propiedades, planta y equipo en el momento en que la empresa tuvo el control de estos bienes, mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, si cuando se recibieron los bienes se impusieron condiciones, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la entidad prestadora de servicios de salud debió incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplieran las condiciones establecidas para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debió utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se disminuirá con el cumplimiento de las condiciones.

En los casos anteriores, los equipos debieron medirse por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición.

Dado que la empresa no realizó el reconocimiento mencionado anteriormente, deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en el periodo en que se haya descubierto el error así:

-Si el activo no se encontraba sujeto a condiciones que de no cumplirse implicarían la devolución del bien o, si estando sujeto a condiciones, estas ya se cumplieron, la corrección se efectuará mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

-Si el activo se encontraba sujeto a condiciones que de no cumplirse implicarían la devolución del bien y estas no se han cumplido, la corrección se efectuará mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

De igual forma considerando que, luego del reconocimiento inicial, la empresa debió ajustar el valor de los activos aplicando la medición posterior dispuesta en la Norma de propiedades, planta y equipo, deberá ajustar las partidas de depreciación y deterioro, si había lugar a este último, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para efectos de presentación, en el caso de aquellos errores catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20221100064521 DEL 01-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Préstamos por pagar Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de un contrato de empréstito administrado mediante un Encargo Fiduciario de Administración y Fuente de Pago a través de otra entidad.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de un contrato de empréstito administrado mediante un Encargo Fiduciario de Administración y Fuente de Pago a través de otra entidad.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA NOREÑA BASTIDAS
Subgerente Administrativa y Financiera
Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S.
Rionegro, 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° 20220010043592 del 21 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“La Empresa de Seguridad del Oriente ESO Rionegro S.A.S., nace por medio del Acuerdo Municipal No. 007 de 2016 como una sociedad de orden municipal, descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa.

El 24 de enero de 2018, mediante el Acuerdo 001 del 2018, la ESO Rionegro S.A.S., recibe la desconcentración de la función de administración del servicio de alumbrado público del Municipio de Rionegro, en el cual, en el artículo primero, numeral c, se tiene la actividad de expansión del sistema de alumbrado público del Municipio de Rionegro.

En tal sentido la ESO Rionegro S.A.S. adquiere una deuda pública mediante un empréstito, pignorado en la tasa de alumbrado público; este empréstito se realiza para la expansión del sistema de

alumbrado público, la cual comprende la adquisición de luminarias y otros bienes que, si bien son adquiridos por el empréstito a cargo de la Empresa, siguen siendo de uso público y de propiedad del Municipio de Rionegro.

A razón de lo anterior se solicita su concepto para el registro contable del empréstito y los bienes adquiridos a través de la expansión del sistema de alumbrado público del Municipio de Rionegro”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 4 de octubre de 2022, la doctora Diana Ramírez Rendón, OPS Área Financiera, de la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., remite copia del contrato y otrosi No.1 del encargo fiduciario de administración y fuente de pago.

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 350. Destinación. 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, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

ARTÍCULO 351. LÍMITE DEL IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. En la determinación del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de los costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio” (Subrayado fuera de texto).

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, señala:

“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 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” (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo Municipal de Rionegro N° 001 de 2018, por el cual se desconcentra la función de administración del servicio público de alumbrado en la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., ESO Rionegro S.A.S., establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Desconcentrar en la EMPRESA DE SEGURIDAD DEL ORIENTE S.A.S. ESO RIONEGRO S.A.S., la administración del Servicio Público de Alumbrado del municipio de Rionegro.

Para el cumplimiento de dicha función ESO RIONEGRO S.A.S. realizará las siguientes actividades de conformidad con lo estipulado en el artículo 2 del Decreto 2424 de 2006 o las normas que lo modifiquen, adiciones o sustituyan.

- a. La administración, la operación, el mantenimiento, la modernización del sistema de alumbrado público.
- b. La reposición del sistema de alumbrado público.
- c. La expansión del sistema de alumbrado público” (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo Municipal de Rionegro N° 023 de 2018, por el cual se derogan los acuerdos 060 de 1991, 005 de 2012, y se adopta el Estatuto Tributario Municipal, establece:

“ARTÍCULO 145. AUTORIZACIÓN LEGAL. El impuesto por el servicio de alumbrado público se encuentra autorizado por la Ley 1819 de 2016, y el Decreto Reglamentario 943 de 2018.

ARTÍCULO 146. DEFINICIÓN. Servicio público no domiciliario de iluminación, inherente al servicio de energía eléctrica, que se presta con el fin de dar visibilidad al espacio público, bienes de uso público y de más espacios de libre circulación, con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural del municipio, para el normal desarrollo de las actividades. 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 que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

ARTICULO 147. SUJETO ACTIVO. El Municipio de Rionegro” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 0443 de 2018, por el cual se modifica el Decreto 063 del 12 de febrero de 2018 “Por medio del cual se reglamenta la administración del servicio público de alumbrado del Municipio de Rionegro, establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO: modifíquese el artículo cuarto del Decreto 063 de 12 de febrero de 2018, el cual quedará así:

‘Artículo cuarto: Con el fin de que la ESO RIONEGRO S.A.S. pueda ejecutar la función designada, el Municipio de Rionegro le financiará con los recursos incluidos en el rubro 03.03.01.09 mantenimiento y/o mejoramiento de alumbrado público o el que corresponda y demás recursos propios destinados por parte del municipio.

PARÁGRAFO 1: La actividad realizada por parte de la Empresa ESO RIONEGRO S.A.S. será supervisada a través de protocolos y actas de la Administración del Servicio Público de Alumbrado del municipio de Rionegro, a través de la Secretaria de Desarrollo Territorial.

PARÁGRAFO 2: Una vez aprobados los protocolos y actas de operación de la Administración del Servicio Público de Alumbrado del municipio de Rionegro expresados en el Plan Anual de Alumbrado Público, el Municipio de Rionegro realizará el y traslado de los recursos a ESO RIONEGRO S.A.S. con periodicidad mensual.

PARÁGRAFO 3. De los recursos del rubro 03.03.01.09 mantenimiento y/o mejoramiento de alumbrado público o el que corresponda y demás recursos destinados por parte del municipio, se transferirán a ESO RIONEGRO S.A.S los recursos que de conformidad con la modelación técnica y financiera presentada por ESO RIONEGRO S.A.S a la Alcaldía de Rionegro, a través de la Secretaría de Desarrollo Territorial, garantice el cubrimiento de los gastos operativos generados.

PARAGRAFO 4. Los recursos recaudados y dispuestos por la Alcaldía de Rionegro para el Servicio Público de Alumbrado, se invertirán en el siguiente orden: a. servicio de energía. b. renovación de alumbrado público c. administración, operación y mantenimiento -AOM-, actividades de expansión y otras tendientes a la integración de equipamientos públicos municipales” (Subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario de administración y fuente de pago No. 4-2-1884, suscrito el 16 de abril de 2019 y su otrosí del 4 de mayo de 2020, entre Fiduciaria de Occidente S.A. y la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S. – ESO Rionegro S.A.S., señalan:

“CAPITULO I – CONSIDERACIONES Y DEFINICIONES

1.1. CONSIDERACIONES

(...)

9. Que mediante Acta No. 008 del 6 de diciembre de 2018 de la Junta Directiva del Fideicomitente se autoriza al representante legal “continuar la gestión de créditos con ambas entidades (Banco de Occidente S. A. y Bancolombia S.A.) por valor de \$13.000.000.000 cada uno y conforme a las condiciones de Plazo, Interés y Garantía señaladas en la referida Acta.

(...)

11. (...), el CONSTITUYENTE y el BANCO DE OCCIDENTE S. A. suscribieron el día 26 de marzo de 2019 el Contrato de Empréstito de Deuda Pública Interna y Pignoración cuyo objeto es que el Banco señalado, facilite recursos al CONSTITUYENTE para la “MODERNIZACIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO DEL MUNICIPIO DE RIONEGRO, EN SUS ÁREA RURAL Y URBANA, CON TECNOLOGÍA TIPO LED MONITOREADO POR TELEGESTIÓN”, (en adelante el EMPRÉSTITO BANCO DE OCCIDENTE) (...)

12. (...), el CONSTITUYENTE y BANCOLOMBIA S. A. suscribieron el día 13 de marzo de 2019 el Contrato de Empréstito S/N que se adjunta como antecedente, cuyo objeto es que, el Banco señalado, facilite recursos al CONSTITUYENTE destinados a la modernización de luminarias en el Municipio de Rionegro (en adelante EMPRÉSTITO BANCOLOMBIA) (...)

13. Que de acuerdo con lo aprobado por la Junta Directiva del CONSTITUYENTE y por los BENEFICIARIOS DE LA FUENTE DE PAGO, se estableció la obligación de constituir un Encargo Fiduciario de Administración y Fuente de Pago con los citados recursos, en el cual se recaudarán y administrarán los recursos provenientes de la transferencia mencionada que realice el MUNICIPIO al CONSTITUYENTE para atender las obligaciones que se derivan de la administración integral del Servicio de Alumbrado Público; transferencia que efectuará el MUNICIPIO por cuenta del CONSTITUYENTE a la(s) cuentas aperturadas en el ENCARGO FIDUCIARIO, en cuantía igual al CIENTO TREINTA POR CIENTO (130%) del servicio anual de la deuda y con periodicidad de pago establecida en los EMPRÉSTITOS; sin fecha de vencimiento, tiempo en el cual estos recursos serán garantía y fuente de pago de las obligaciones que se derivan de los EMPRÉSTITOS.

(...)

19. (...), el día 26 de abril de 2019 se celebró entre el CONSTITUYENTE y la FIDUCIARIA el CONTRATO DE ENCARGO FIDUCIARIO DE ADMINISTRACIÓN Y FUENTE DE PAGO cuyo objeto es ‘(...) la administración de los bienes del ENCARGO FIDUCIARIO que entregue el CONSTITUYENTE descritos en el numeral 5.1. del capítulo V del presente Contrato, para que la FIDUCIARIA, los maneje, custodie y administre, invirtiendo los recursos dinerarios en la forma que se señala más adelante, quedando facultada la FIDUCIARIA, para: (i) Constituir un FONDO DE RESERVA Y GARANTÍA DE LA DEUDA en los términos y condiciones estipulados posteriormente, con el fin de atender prioritariamente el pago de las OBLIGACIONES FINANCIERAS GARANTIZADAS contenidas en los EMPRÉSTITOS a favor de los BENEFICIARIOS DE LA FUENTE DE PAGO y a cargo del CONSTITUYENTE, (ii) Constituir el FONDO EXCEDENTES CONSTITUYENTE conforme los términos que se señalan en el presente Contrato de Fiducia y, (iii) Restituir los excedentes al CONSTITUYENTE una vez se realicen prioritariamente los pagos del servicio de la deuda y las reservas del FONDO DE RESERVA Y GARANTÍA DE LA DEUDA,

anteriormente mencionadas, conforme los términos del presente Contrato de Encargo Fiduciario' (en adelante el CONTRATO DE ENCARGO FIDUCIARIO).

(...)

21. (...), el CONSTITUYENTE y el BANCO DE OCCIDENTE S.A. suscribieron el día 22 de abril de 2020 el Contrato de Empréstito de Deuda Pública Interna cuyo objeto es que el Banco señalado, facilite recursos al CONSTITUYENTE para el desarrollo y ejecución de “OBRAS ADICIONALES DEL PROYECTO DE MODERNIZACION Y EXPANSION DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PUBLICO DEL MUNICIPIO DE RIONEGRO, EN SUS AREAS RURAL Y URBANA, CON TECNOLOGIA TIPO LED MONITOREADO POR TELEGESTION” (...)

(...)

CAPITULO V – BIENES DEL ENCARGO FIDUCIARIO

5.1. BIENES DEL ENCARGO FIDUCIARIO: El MUNICIPIO por cuenta del CONSTITUYENTE para el cumplimiento del objeto de este Contrato, se obliga a entregar a la FIDUCIARIA los INGRESOS POR TRANSFERENCIA los cuales serán equivalentes al CIENTO TREINTA POR CIENTO (130%) del servicio anual de las OBLIGACIONES FINANCIERAS GARANTIZADAS.

EL CONSTITUYENTE entregará otros recursos para atender el servicio de la deuda de las OBLIGACIONES FINANCIERAS GARANTIZADAS cuando los recursos provenientes de los INGRESOS POR TRANSFERENCIA sean insuficientes para su cumplimiento.

(...)

PARAGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos que se generen por la inversión de los recursos administrados serán utilizados para el cumplimiento del objeto del presente ENCARGO FIDUCIARIO.

5.2. El porcentaje correspondiente al CIENTO POR CIENTO (100%) del total de los INGRESOS POR TRANSFERENCIA que ingresen al ENCARGO FIDUCIARIO fueron pignorados por parte del CONSTITUYENTE a favor de los BENEFICIARIOS DE LA FUENTE DE PAGO en un equivalente al CINCUENTA POR CIENTO (50%) del total de dichos Ingresos para cada uno de ellos, de acuerdo con lo establecido en los EMPRÉSTITOS.

(...)

6.1. FONDOS: Para el cumplimiento de sus fines, los recursos objeto del ENCARGO FIDUCIARIO se administrarán a través del FONDO DE RESERVA Y GARANTÍA DE LA DEUDA y del FONDO EXCEDENTES CONSTITUYENTE, que funcionarán siguiendo las reglas a continuación descritas:

6.1.1. FONDO DE RESERVA Y GARANTÍA DE LA DEUDA: Para la atención del servicio de la deuda a favor de los BENEFICIARIOS DE LA FUENTE DE PAGO, se constituirá el Fondo de Reserva y Garantía de la Deuda el cual se alimentará con los recursos que ingresen al ENCARGO FIDUCIARIO. Para tal efecto, la FIDUCIARIA de los recursos recibidos y dentro de los cinco (5) primeros días de cada mes, realizará

una reserva equivalente a la doceava (12) parte del CIENTO TREINTA POR CIENTO (130%) del servicio anual de la deuda para los EMPRÉSTITOS de que tratan las consideraciones 11 y 12. del presente documento; y del CIEN POR CIENTO (100%) del servicio anual de la deuda para el nuevo Contrato de EMPRÉSTITO No. 2 BANCO DE OCCIDENTE de que trata la consideración 21. del presente documento, para atender cada una de las OBLIGACIONES FINANCIERAS GARANTIZADAS; es decir, deberá efectuar la reserva señalada por cada BENEFICIARIO DE LA FUENTE DE PAGO. Así mismo, la FIDUCIARIA realizará las reservas necesarias correspondientes al valor de las alícuotas requeridas para atender el pago de las OBLIGACIONES FINANCIERAS contenidas en los EMPRÉSTITOS, esto último con base en las proyecciones del flujo de ingresos, información que será proporcionada por el CONSTITUYENTE y que consta como Anexo 1, de tal forma que faltando diez (10) días hábiles para atender el pago de las citadas obligaciones, se cuente en el Fondo con el equivalente a la cobertura exigida por el(os) BENEFICIARIOS DE LA FUENTE DE PAGO de la cuota correspondiente a cada vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la regulación contable que aplican las Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, 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.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad 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 entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad 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." (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

"4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo por pagar se reconozca, la entidad disminuirá del valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo." (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, establece:

“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.

(...)

1.2. 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.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos 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, la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario, o la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad.

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

(...)

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 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.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.” (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la regulación contable que aplican las 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 Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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 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 según lo dispuesto en la Resolución 092 de 2020, establece:

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

La empresa que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

La empresa que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 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 empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. (...)

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define el principio de Esencia sobre forma, según el cual todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, para el análisis del reconocimiento contable de los empréstitos y bienes adquiridos a través de la expansión del sistema de alumbrado público del Municipio de Rionegro, la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S. debe dar prelación a la esencia económica de los contratos suscritos, por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Por consiguiente, para realizar el reconocimiento contable de los empréstitos celebrados por la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., hay que considerar lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, el Decreto 943 de 2018 y el Acuerdo del Municipio de Rionegro N° 023 de 2018, resaltando lo siguiente: i) los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse al financiamiento del sistema de alumbrado público; ii) los municipios y 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; iii) el municipio de Rionegro es quién debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del sistema de alumbrado público y, cuando estos sean insuficientes, debe realizar las apropiaciones necesarias para atender el déficit.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el Municipio de Rionegro es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros con los recursos del impuesto de alumbrado público; así mismo, es quién tiene la titularidad de dicho impuesto, debe garantizar que los recursos se usen para expandir o sostener el sistema de alumbrado público y asume los riesgos significativos de los activos que conforman dicho Sistema.

De igual forma, al evaluar si existe una obligación presente, la entidad 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 entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, de tal forma que cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad 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.

Por lo anterior, con relación a la exigibilidad de las obligaciones surgidas con la constitución de los contratos de empréstitos firmados por la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., para atender las obligaciones que se derivan de la administración integral del Servicio de Alumbrado Público, le corresponde al Municipio de Rionegro reconocer la totalidad de las obligaciones surgidas por la suscripción de los mencionados contratos de empréstito.

Por lo tanto, el Municipio de Rionegro reconocerá como préstamos por pagar los recursos obtenidos

de los beneficiarios de la fuente de pago con quienes se constituyeron los empréstitos, incluyendo los costos de la transacción directamente atribuibles al préstamo por pagar, para lo cual, con el desembolso debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, ya que dichos recursos se recaudan en el encargo fiduciario, y acreditará la subcuenta 231301-Préstamos banca comercial de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y la subcuenta 231401-Préstamos banca comercial de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Por su parte, la Empresa al recibir los recursos obtenidos mediante los empréstitos, los cuales son administrados en el encargo fiduciario de administración y fuente de pago, 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.

Con el pago de las cuotas del préstamo con los recursos entregados por el Municipio a la Empresa en el encargo fiduciario constituido, el Municipio de Rionegro debitará la subcuenta 231301-Préstamos banca comercial de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

La empresa, en calidad de fideicomitente y administradora de los recursos, aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

De otra parte, en lo referente al reconocimiento de las luminarias y otros bienes adquiridos para la expansión del sistema de alumbrado público, se evidencia que el Municipio de Rionegro es quien tiene la capacidad de uso de los activos para la prestación del servicio de alumbrado público. Adicionalmente, en cuanto a los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, como lo indica el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, son los municipios o distritos los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, así lo realice en forma directa o a través de una empresa, dado que es el Municipio quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad de la prestación de este servicio.

También, se observa la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos a través del derecho de cobro del impuesto de alumbrado público. Por lo tanto, el Municipio tiene el control de los activos adquiridos y, en consecuencia, debe reconocer los activos de la infraestructura del sistema de alumbrado público en su información contable.

Así las cosas, cuando se adquieran activos para la expansión del sistema de alumbrado público, el

Municipio de Rionegro reconocerá estos en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo y acreditará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S. como administradora del Servicio Público de Alumbrado del municipio de Rionegro, llevará el control de estos bienes 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. 20221100065881 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del encargo fiduciario constituido por Infimanizales y el Municipio de Manizales para administrar los recursos que se ejecutan según contrato interadministrativo de gerencia integral del proyecto denominado Línea tres del cable aéreo de Manizales No. 2021-10-145.

Doctor

ANDRÉS FERNANDO HENAO VALENCIA

Asesor de Control Interno

Ingeniería Desarrollo y Administración de Manizales 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° 20220010044362 del 28 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Ingeniería, Desarrollo, y Administración de Manizales S.A. E.S.P. – Ideas Más S.A. E.S.P., el municipio de Manizales y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales – Infimanizales suscribieron el contrato interadministrativo de gerencia integral del proyecto denominado Línea tres del cable aéreo de Manizales No. 2021-10-145, en el que se acuerda que Ideas Más S.A. E.S.P. prestará el servicio de gerencia integral del proyecto.

Además, Manizales e Infimanizales suscribieron el contrato de encargo fiduciario de administración y pagos con la Fiduciaria Davivienda S.A., para la administración de los recursos que se destinan al proyecto denominado Línea tres del cable aéreo de Manizales.

Por lo anterior, Ideas Más S.A. E.S.P. consulta si debe realizar algún reconocimiento contable relacionado con los recursos consignados por Manizales e Infimanizales en el encargo fiduciario mencionado.

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 26 de octubre de 2022, Ideas Más S.A. E.S.P. remitió los siguientes documentos: i) contrato interadministrativo de gerencia integral del proyecto denominado Línea tres del cable aéreo de Manizales No. 2021-10-145 y ii) contrato de encargo fiduciario de administración y pagos entre municipio de Manizales, Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales – Infimanizales y Fiduciaria Davivienda S.A.

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo de gerencia integral del proyecto denominado Línea tres del cable aéreo de Manizales No. 2021-10-145, suscrito entre los contratantes, Manizales e Infimanizales, y el gerente, Ideas Más S.A. E.S.P., indica:

“CONSIDERACIONES:

(...)

27. Que con esta Gerencia Integral se pretende contar con el equipo de asesores que adelante la estructuración técnica y jurídica de los contratos requeridos para la ejecución del proyecto, adelantar los procesos de selección de los contratistas que ejecutarán las obras, prestarán los servicios o suministrarán los equipos y sistemas necesarios para la construcción y operación del Cable Aéreo y que realice las supervisiones o interventorías sobre dichos contratos y, en general, llevar a cabo los procesos de selección y celebrar todos los demás contratos necesarios para la ejecución del objeto del presente contrato.

(...)

CLÁUSULAS:

PRIMERA. OBJETO: En virtud del presente contrato EL GERENTE se obliga a prestar los servicios de administración técnica especializada a LOS CONTRATANTES para realizar la Gerencia Integral de la ejecución del proyecto Línea 3 del Cable Aéreo tramo Cábulo – Palogrande (de ahora en adelante el PROYECTO).

SEGUNDA. ALCANCE: En desarrollo del objeto EL GERENTE realizará las actividades derivadas de la consultoría y administración técnica especializada, consistentes en planear, supervisar, coordinar y controlar los aspectos técnicos y administrativos del PROYECTO y de las contrataciones derivadas que se efectúen, con el fin de que el PROYECTO se desarrolle y construya dentro de los términos de calidad, oportunidad y costos previstos (...).

(...)

TERCERA. DISPONIBILIDAD PRESUPUESTAL:

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: En caso de requerirse recursos adicionales, el MUNICIPIO efectuará las acciones tendientes a encontrar nuevas fuentes de financiación del PROYECTO.

PARÁGRAFO TERCERO: Los rendimientos financieros y/o los saldos no ejecutados en el proyecto serán devueltos, en su respectiva proporción, según corresponda a las PARTES.

CUARTA. OBLIGACIONES DEL GERENTE: Son obligaciones a cargo del GERENTE las siguientes:

- 1) Aportar su capacidad técnica, administrativa y jurídica para desarrollar con autonomía la gerencia integral del proyecto Línea 3 Cable Aéreo de Manizales.
- 2) Asesorar, administrar, asistir, supervisar, coordinar y controlar los aspectos técnicos, administrativos, económicos y ambientales, en la celebración, ejecución, cumplimiento y liquidación de los contratos de obra, interventoría, asesorías, consultorías, diseños, estudios y demás contratos desarrollados para la ejecución del proyecto.
- 3) Contratar los diseños, las obras, los suministros, la construcción y la puesta en marcha, así como la interventoría o interventorías, consultorías, asesorías, servicios profesionales y demás actividades necesarias para la ejecución del proyecto, financiados con recursos aportados por INFI-MANIZALES y LA ALCALDÍA DE MANIZALES en desarrollo del Convenio Interadministrativo No. 2106160557, realizando los procesos previos de contratación y selección, y llevando a cabo los procesos de liquidación de los contratos, todo de acuerdo con la normatividad aplicable vigente.
- 4) Realizar los procesos de selección dando aplicación a los principios contenidos en las leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, ley 1474 de 2011, del Decreto 1082 de 2015, así como sus modificaciones y reglamentaciones. Así mismo, en caso de ser necesaria la utilización de los criterios de los pliegos tipo definidos por Colombia Compra Eficiente, deberán aplicarse.
- 5) Tramitar las licencias, permisos y autorizaciones que se requieran para la ejecución del Proyecto ante las autoridades y entidades competentes.
(...)
- 8) Contratar las asesorías especializadas que puedan ser requeridas en las distintas etapas de ejecución del proyecto, previa autorización de los CONTRATANTES.
- 9) Realizar directamente las supervisiones o contratar las interventorías sobre los diseños definitivos, sobre la construcción de las obras civiles y eléctricas y sobre el suministro, montaje y puesta en marcha de los sistemas electromecánicos del proyecto.
- 10) Realizar de acuerdo con los CONTRATANTES las modificaciones y/o ajustes que requieran los diseños, estudios y presupuestos, de manera que la contratación y desarrollo de las obras pueda realizarse de manera coherente y conveniente.
- 11) Hacer seguimiento, controlar y exigir a los contratistas a través de la interventoría o supervisión, el cumplimiento del cronograma de ejecución del Proyecto e informar a los CONTRATANTES de las desviaciones y sus efectos en el desarrollo general del Proyecto.
(...)
- 19) Presentar a los CONTRATANTES reportes integrales mensuales, en los cuales se evalúe la marcha del Proyecto, el cumplimiento de los presupuestos y cronogramas adoptados y el cumplimiento y ejecución de los contratos celebrados para el desarrollo del Proyecto, así como lo relativo a contingencias y resultados de su liquidación. El control del cronograma será en CPM, (software especializado) y el presupuesto por el método del valor ganado.
(...)
- 21) Informar oportunamente a los CONTRATANTES cuando se identifique que para la ejecución del proyecto se requieran recursos adicionales, motivados por causas de fuerza mayor, imprevistos en el desarrollo de cualquiera de las etapas de ejecución o causas no previstas en los estudios de factibilidad.
(...)
- 23) Contratar el personal capacitado requerido manteniéndolo bajo su dirección, control y supervisión, durante el ejercicio de sus deberes en el desarrollo del Proyecto.
(...)

27) Aprobar las facturas y cuentas de cobro presentadas por los contratistas, previa aprobación de las actas por parte de la supervisión y/o interventoría y el cumplimiento de los requisitos establecidos en los respectivos contratos, realizando un control de pagos de los mismos y remitir a los CONTRATANTES Y/O ENCARGO FIDUCIARIO las respectivas autorizaciones u órdenes de pago para que sean efectuados los giros, según se establezca en el manual operativo del manejo del encargo fiduciario.

28) Coordinar las relaciones entre todos los contratistas encargados del diseño y la construcción del proyecto, coordinar las reuniones técnicas periódicas y mantener relaciones directas con y entre los constructores, la interventoría y los asesores.

29) Establecer los términos y condiciones para la contratación, vigencia y control de las pólizas de seguros sobre los contratos y bienes del proyecto y prestar todo el apoyo técnico.

30) Cumplir las funciones, órdenes e instrucciones que le impartan los CONTRATANTES, en desarrollo del contrato.

(...)

40) Exigir a los contratistas la constitución de garantías suficientes que aseguren los riesgos contractuales y extracontractuales derivados del presente contrato, a favor del GERENTE y los CONTRATANTES.

(...)

47) Dar cumplimiento, a lo que le corresponda al Manual Operativo del Encargo Fiduciario que para el efecto se constituya, para poder autorizar los distintos pagos que se requieran en ejecución del Proyecto.

48) Garantizar el cabal cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal que se causen en el desarrollo del proyecto. Las sanciones que se generen por incumplimiento de las obligaciones tributarias serán asumidas por la Gerencia del Proyecto.

49) El Gerente, a través de su supervisión y/o interventoría, se encargará de adelantar todas las acciones relacionadas con el recibo de las obras contratadas, en los términos señalados en el presente numeral. Lo anterior, si perjuicio del cumplimiento de los procedimientos, permisos y aprobaciones que se deban obtener, según la particularidad de la obra pública a contratar.

50) Siempre que la obra o parte de ella esté en condiciones de ser utilizada y los intereses de las Entidades Contratantes lo requieran, facilitará el uso de dicha obra o parte de ella. El uso de la infraestructura o parte de ella, no eximirá al Gerente de ninguna de sus obligaciones, ni implicará la renuncia de las Entidades Contratantes a ninguno de sus derechos.

(...)

55) El GERENTE, solo recibirá en provecho propio, los honorarios pactados y efectivamente causados o los valores por efectos de ser proveedor, frente a los demás casos deberá abonar en favor de las Entidades contratantes cualquier provecho directo o indirecto que obtenga en el ejercicio del encargo, o rendimiento que se genere para la administración de los recursos.

(...)

QUINTA. OBLIGACIONES DE LOS CONTRATANTES: Corresponde a los contratantes las siguientes obligaciones:

(...)

- 5) Autorizar los pagos que debe hacerse al GERENTE, por medio del encargo fiduciario por concepto del objeto del presente contrato, dentro de los plazos establecidos en el Encargo Fiduciario que se constituirá para administrar los recursos del Proyecto.
- 6) Efectuar a través del encargo fiduciario que se constituya para el efecto, los pagos aprobados por EL GERENTE a los diferentes contratistas y proveedores de bienes y servicios por concepto de todos los costos directos e indirectos del proyecto, dentro de los plazos y condiciones establecidos en dicho encargo fiduciario.
- 7) Efectuar a través del encargo fiduciario que se constituya para el efecto, los pagos que debe hacerse al GERENTE por concepto de gastos reembolsables causados en desarrollo del proyecto, dentro de los plazos y condiciones establecidos en dicho encargo fiduciario.
- 8) Garantizar la disponibilidad de recursos conforme al flujo de caja que se establezca para cubrir las inversiones asociadas al proyecto.
- 9) En caso de requerirse recursos adicionales para cumplir con el objeto del contrato, los contratantes, con cargo a los recursos del MUNICIPIO DE MANIZALES, realizarán las gestiones para garantizar la disponibilidad y el aporte de estos recursos al mismo, tal y como se acordó en el Convenio Interadministrativo No. 2106160557 de 2021.

(...)

OCTAVA. RECURSOS A EJECUTAR: Los recursos provistos por los CONTRATANTES que serán ejecutados por el GERENTE en la administración técnica especializada para la realización de la misma; la contratación de la obras, interventorías, servicios; los gastos reembolsables; y las demás actividades necesarias para llevar a cabo el proyecto, (...). La administración de los recursos, así como el pago de los mismo, estará a cargo exclusivo de un encargo fiduciario que se constituirá para el efecto. Para efectuar los pagos por concepto del desarrollo de los contratos de obras, interventorías, asesorías, consultorías, diseños, estudios, contratación de servicios, gastos reembolsables, impuestos y demás gastos directos e indirectos asociados al proyecto, el GERENTE efectuará la respectiva revisión y aprobación de las facturas y cuentas de cobro, con sus respectivos documentos soporte y visto bueno de la interventoría o supervisión, según el caso, y expedirá una autorización u orden de pago que será enviada a la sociedad fiduciaria encargada de administrar los recursos del PROYECTO, quien efectuará los pagos autorizados por el GERENTE, siguiendo siempre los lineamientos dados en dicho contrato de encargo fiduciario.

(...)

PARÁGRAFO 2: Los recursos a ejecutar serán transferidos por Infimanizales y la Alcaldía de Manizales al Encargo Fiduciario para la ejecución contractual y presupuestal por parte de la Gerencia del Proyecto. Dichos recursos serán utilizados para cubrir las obligaciones de las contrataciones derivadas realizadas por éste y demás compromisos presupuestales adquiridos en el desarrollo del proyecto Línea 3. Los giros de estos recursos se efectuarán en razón al flujo de recursos previsto en la cláusula TERCERA-DISPONIBILIDAD PRESUPUESTAS y previa solicitud de transferencia que realice el Gerente.

(...)

PARÁGRAFO 3: La sociedad fiduciaria encargada de administrar los recursos del PROYECTO, no efectuará ningún pago por concepto de actividades o gastos asociados al proyecto que estén bajo las funciones de supervisión y coordinación del GERENTE sin contar con la respectiva aprobación o autorización definida en el Manual Operativo de la Fiducia y el cumplimiento de los requisitos adicionales que se requieran en el contrato de encargo fiduciario.

PARÁGRAFO 4: En todo caso el GERENTE no asumirá obligación alguna de atender con recursos propios ninguno de los costos del proyecto ni compromisos contractuales terceros relacionados con el mismo” (Subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario de administración y pagos, suscrito entre el municipio de Manizales, el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales – Infimanizales y la Fiduciaria Davivienda S.A., establece:

“CONSIDERACIONES:

(...)

SEXTA: Que los FIDEICOMITENTES requieren contar con un esquema fiduciario a través del cual (i) se reciban y administren los recursos derivados del CONVENIO y de cualquier otra fuente de financiación del Proyecto, de acuerdo con lo establecido en el presente contrato fiduciario (ii) se efectúen los pagos de los contratos y/o obligaciones que se deriven de la ejecución del proyecto, previa instrucción del comité fiduciario a través del Gerente Integral del Proyecto.

(...)

CLAUSULAS

PRIMERA. – DEFINICIONES: Para todos los efectos del presente contrato, se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

COMITÉ FIDUCIARIO: Es el órgano del FIDEICOMISO, que se encargará del seguimiento, administración, destinación y control de los aportes previstos en el CONVENIO y demás recursos gestionados por los FIDEICOMITENTES o ENCARGANTES para la financiación del PROYECTO.

(...)

GERENTE DEL PROYECTO: Es la persona jurídica designada o que se designare por los fideicomitentes para que imparta las órdenes de PAGO a la FIDUCIARIA, previo visto bueno de los fideicomitentes.

(...)

FIDEICOMITENTES: Corresponde al MUNICIPIO DE MANIZALES y a INFIMANIZALES en su calidad de constituyentes del Encargo Fiduciario.

(...)

TERCERA. – OBJETO DEL CONTRATO DE ENCARGO FIDUCIARIO: EL OBJETO DEL CONTRATO SERÁ CONSTITUIR UN ENCARGO FIDUCIARIO A TRAVÉS DEL CUAL: I) SE REALIZARÁ LA ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL PRESENTE CONTRATO Y EN EL MANUAL OPERATIVO DEL ENCARGO FIDUCIARIO Y II) SE EFECTUARÁN LOS PAGOS DE LOS CONTRATOS Y/O OBLIGACIONES QUE SE DERIVEN DE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO, PREVIA INSTRUCCIÓN DEL COMITÉ FIDUCIARIO.

(...)

OCTAVA. – PAGOS: La FIDUCIARIA realizará los PAGOS netos a favor de los DESTINATARIOS DE PAGOS en Colombia o en el Exterior con cargo exclusivo a los RECURSOS y hasta la concurrencia de los mismos, previa instrucción de los FIDEICOMITENTES a través del GERENTE INTEGRAL DEL PROYECTO, teniendo en cuenta lo dispuesto en los estudios previos, el pliego de condiciones, el presente contrato, el MANUAL OPERATIVO DEL ENCARGO FIDUCIARIO y los demás documentos del proceso de selección.

(...)

DÉCIMO QUINTA. COMITÉ FIDUCIARIO: De acuerdo con lo establecido en el CONVENIO, el COMITÉ FIDUCIARIO será el encargado del seguimiento, administración, destinación y control de los APORTES MUNICIPIO MANIZALES y los APORTES INFIMANIZALES y de los demás recursos que gestionen los FIDEICOMITENTES para la ejecución del PROYECTO.

El COMITÉ FIDUCIARIO estará compuesto por cinco (5) miembros que tendrán voz y voto así:

- a. El Gerente de Infimanizales o su delegado.
- b. El Secretario de Planeación del Municipio de Manizales o su delegado.
- c. El Secretario de Movilidad del Municipio de Manizales o su delegado.
- d. El Jefe de la Oficina de Servicios Corporativos de Infimanizales o su delegado.
- e. El Secretario de Hacienda del Municipio de Manizales o su delegado.

(...)

También será miembro permanente del COMITÉ FIDUCIARIO el GERENTE del PROYECTO con voz pero sin voto” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual indica que se reconocerán como activos aquellos recursos controlados por la empresa, de los cuales espere obtener beneficios económicos en el futuro y pueda realizar una medición fiable. En este sentido, el control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Adicionalmente, en la evaluación del control sobre un recurso, la empresa no solo debe considerar los beneficios económicos que obtendrá, sino también si asume los riesgos significativos asociados al recurso, que consisten en 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.

Por otra parte, el mismo Marco Conceptual define que se reconocerán como pasivos aquellas obligaciones presentes, resultado de eventos pasados, para cuya cancelación, una vez vencidas, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, siempre que pueda medirlas fiablemente.

Aunado a lo anterior, el clausulado del contrato de gerencia integral de proyectos evidencia que Ideas Más S.A. E.S.P. no asume riesgos significativos relacionados con los recursos consignados en el encargo fiduciario durante la ejecución de sus actividades, dado que asume un papel de gestor de las órdenes de pago aprobadas previamente por el municipio de Manizales e Infimanizales.

Además, el contrato de encargo fiduciario indica que los fideicomitentes son Manizales e Infimanizales, quienes tienen el pleno control de los recursos allí consignados y lo ejercen mediante su participación completa en el comité fiduciario. Mientras que Ideas Más S.A. ejerce un papel de gestor de las órdenes de pago y participa del comité fiduciario con voz, pero sin voto; lo que evidencia que no ostenta el control de este encargo fiduciario.

Por lo anterior, como la empresa no asume riesgos significativos sobre los recursos consignados en el encargo fiduciario ni tiene capacidad para definir el uso que se les debe dar, Ideas Más S.A. no deberá realizar reconocimiento alguno en relación con los recursos del encargo fiduciario objeto de su consulta.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó, a través de la sentencia C-487 de 1997, que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para

el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)" (Subrayado fuera del texto).

CONCEPTO No. 20221100065921 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los hechos económicos relacionados con los costos de la prestación de servicios públicos

Doctora
LUZ ADRIANA CARDONA CORREA
Analista de Costos
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° 20220010045022 del 30 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Empocaldas SA ESP es una Empresa Industrial y Comercial del Estado sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, así mismo debe acogerse a lo dispuesto por la Resolución No. SSPD-20051300033635 del 28 de diciembre de 2005 y el Anexo Nro. 002, respecto a la aplicación del Modelo de Costos ABC para los servicios de Acueducto y Alcantarillado; en virtud de lo anterior la Empresa debe observar la aplicación de la precitada normatividad, me permito solicitar amablemente se emita concepto de conformidad con lo siguiente:

El Anexo Nro. 02 de la resolución 33635 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en su numeral 2.3, indica la relación entre contabilidad y costos; en tal sentido se menciona que “el costeo ABC es una herramienta estratégica no un sistema contable” y “ABC no es un nuevo método de contabilidad financiera”. De acuerdo con lo mencionado, se solicita:

¿Como debe efectuarse el flujo de la información?; es decir, ¿qué debería suceder primero, la causación a nivel de documento en el módulo contable y posterior a este proceso la asignación y dispersión de los saldos contables a cada actividad, proceso, unidad de costeo y unidad de servicio en el respectivo módulo de costos?”

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

40. Los principios de contabilidad pública 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 entidad.

41. Los principios de contabilidad pública que deben observar las entidades para la preparación y presentación de los estados financieros son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

43. 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 contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

50. 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.

(...)

6.1.5. Costos

71. 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.

72. 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 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

(...)

9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la descripción del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, señala:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones.

Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la información que se registra en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso de homologación técnico y consistente” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“2. PROCESO CONTABLE

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

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

Ahorro del Público, indica que durante las diferentes etapas del proceso contable se deben aplicar los principios de contabilidad para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. Uno de estos principios es el Devengo, según el cual, 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 contable.

De igual forma el Marco Conceptual define los costos como los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la prestación de servicios y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Cuando se hace referencia a costos de transformación, estos se encuentran conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la prestación de servicios y para determinarlos se deben implementar sistemas de costos propios de las empresas de servicios públicos.

Así pues, estas erogaciones y cargos deben acumularse en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado, y su posterior traslado al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos.

Al respecto, es preciso señalar que, dados los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, los cuales atienden las disposiciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la información que se registra en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS requiere la realización de un proceso de homologación técnico y consistente. Lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento del principio de Devengo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20221100065931 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los contratos de prestación de servicios

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los contratos de prestación de servicios

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° 20221400045422 del 04 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que en el año 2021 se reconocieron honorarios y servicios a través de contratos u órdenes de prestación de servicios (OPS), pero por diferentes motivos los contratistas no cumplieron con la duración del contrato y el supervisor no realizó la liquidación correspondiente. Por lo cual consulta cuál sería el tratamiento contable de este hecho económico teniendo en cuenta que ya se encuentra reconocido en la contabilidad el gasto y el pasivo por dichos contratos.

CONSIDERACIONES

- Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. 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 contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, 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.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad 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 entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad 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.

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

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

6.1.5 Gastos

77. 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 o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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.

(...)

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.

(...)

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 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

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

81. 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

85. 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 puede medirse con fiabilidad” (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

Administrar Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“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.

(...)

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 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 de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un pasivo es una obligación

presente de origen legal, con un tercero, 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.

De igual manera, 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, establece que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

El principio de devengo establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, por lo cual, respecto a los pasivos, se tiene que estos deben ser reconocidos en el momento en que surjan las obligaciones.

Asimismo, la Norma de cuentas por pagar establece que estas deben ser reconocidas cuando surja la obligación con un tercero de la cual se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo anterior, las cuentas por pagar referidas en su consulta derivadas de órdenes o contratos de prestación de servicios deben ser reconocidas en el momento en que se reciba el servicio contratado, y no en el momento de suscribir el contrato, por cuanto es cuando se recibe el servicio el momento en que surge la obligación, para la entidad o la empresa, de desprenderse del flujo financiero para cancelar la respectiva obligación.

Así las cosas, el reconocimiento del pasivo y del gasto realizado por la entidad o empresa corresponde a un error que debe corregirse aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual se debitará la subcuenta y cuenta de la clase 2-PASIVOS afectada por el error y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la entidad a la que refiere en su consulta es una entidad que aplica el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una empresa que aplica el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

La entidad o empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100065941 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes objeto de aporte bajo condición.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes objeto de aporte bajo condición.

Doctor
JORGE MARIO MUÑOZ
Asesor contable, tributario y financiero
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° 20220010045622 del 05 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una empresa de acueducto y alcantarillado va a recibir una planta de tratamiento de aguas residuales (PTAR). La PTAR fue construida por una corporación autónoma regional y los terrenos son propiedad del municipio.

De acuerdo con la Resolución 287 de 2019 que regula los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, el tratamiento contable para las infraestructuras que se reciben como aporte bajo condición, se tratará conforme al numeral 4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Allí se señala que:

‘...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’

Para llegar a esta conclusión, el numeral 4 de la Resolución 287 de 2019 parte del supuesto de que la empresa de acueducto y alcantarillado no puede trasladar ningún valor a la tarifa de los usuarios, por concepto de infraestructura, y lo más importante: ‘...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.’

Problema particular:

El contrato de aporte bajo condición lo firmarán las entidades implicadas: empresa de acueducto como receptora y operadora de la infraestructura, la corporación autónoma como aportante de la planta construida y el municipio como aportante del terreno.

Estudiando la esencia del contrato, se llega a la conclusión de que el control, según las definiciones del Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, será ejercido por la empresa de acueducto, lo cual se aleja de la hipótesis fundamental del numeral 4 de la Resolución 287 de 2019.

En este cuadro paralelo hacemos un resumen de los elementos para determinar si existe control, contenidos en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Circunstancias de control numeral 6.1.1.	Elementos fácticos del contrato
Párrafo 47: a) usar el bien para producir bienes o servicios. e) recibir flujos de efectivo	La empresa de acueducto prestará el servicio de tratamiento de aguas residuales y obtendrá flujos de efectivo por esa actividad.
Párrafo 48: 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...	La empresa de acueducto es la única autorizada por la Ley para operar este tipo de infraestructura, por tanto asume los riesgos significativos de esa operación y por supuesto los beneficios económicos que se desprendan, porque los aportantes de los bienes no lo hacen a título oneroso aunque conserven la titularidad legal
Párrafo 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.	Ambos se cumplen a cabalidad. La empresa de acueducto debe garantizar la operación con sus propios recursos, de tal manera que cualquier evento adverso que impida o perturbe esa operación, o un error de cálculo presupuestal, serán asuntos que deberá asumir la empresa de acueducto.
Párrafo 51: El activo es fruto del un hecho pasado...	Se cumple. La infraestructura ya está levantada sobre los terrenos del municipio
Párrafo 52: Los beneficios económicos se traducen en capacidad para generar flujos positivos de efectivo o disminuir la salida de efectivos.	Se cumple, específicamente la primera parte. La operación debe producir por lo menos los flujos de efectivo necesarios para cubrir los costos de la misma.
Párrafo 53:	Se cumple para la parte final del párrafo donde indica el uso de los bienes para producir bienes o servicios. La disposición vía venta, intercambio u

Los beneficios económicos pueden darse por diferentes vías, unas que tienen que ver con la disposición de los bienes y otras con el uso	otro tipo de enajenación, desmonte, etc. no es una facultad de la empresa de acueducto.
Párrafo 54: Reconoce que un indicio de beneficio económico (y control) es el desembolso de recursos para generar el activo. Pero admite también que esto no es un requisito fundamental y se pueden obtener activos en una transacción sin contraprestación	Se cumple cabalmente en la última parte. La esencia del aporte bajo condición es precisamente que el aportante no recibe contraprestación alguna

Para finalizar, el párrafo 55 indica que: ‘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.’

Es en cumplimiento de esta tarea que se vienen haciendo análisis respectivos a fin de que el tratamiento contable respete la esencia por encima de los formalismos. Hemos encontrado que la Resolución 287 de 2019 en su numeral 4 se refiere específicamente al caso del aporte bajo condición y en principio uno trata de seguir al pie de la letra una norma que directamente se refiere al caso particular que uno tiene en estudio, pero la Resolución 287 de 2019 parte del supuesto de un control siempre en cabeza del aportante. No contempla que el análisis de control (desde el punto de vista contable) puede llevar a concluir que el control lo tendrá el operador (receptor del activo). Veamos dos situaciones, así

(...)

Solicitamos entonces su concepto y orientación para confirmar lo que aquí se plantea o indicar cuál sería otra alternativa de procedimiento contable señalada por ustedes”.

Mediante llamada telefónica, el doctor Jorge Mario Muñoz indica que la empresa prestadora de servicios públicos no tiene competencia para vender los bienes entregados bajo condición, tampoco es responsable de los daños que presente la infraestructura por errores generados en la etapa de construcción, adicionalmente, cuando la empresa no pueda subsidiar la operación el municipio es quién debe intervenir para garantizar la prestación del servicio público.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia indica en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 311. Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

(...)

ARTICULO 365. Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2o. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS. El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, y 365, a 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines:

2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios.

(...)

ARTÍCULO 5o. COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS EN CUANTO A LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada*, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administración central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente.

(...)

ARTÍCULO 18. OBJETO. La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

(...)

PARÁGRAFO. Independientemente de su objeto social, todas las personas jurídicas están facultadas para hacer inversiones en empresas de servicios públicos. En el objeto de las comunidades organizadas siempre se entenderá incluida la facultad de promover y constituir empresas de servicios públicos, en las condiciones de esta Ley y de la ley que las regule. En los concursos públicos a los que se refiere esta Ley se preferirá a las empresas en que tales comunidades tengan mayoría, si estas empresas se encuentran en igualdad de condiciones con los demás participantes.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, indica:

“ARTÍCULO 22. INVERSIONES DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES EN EL SECTOR DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán ser entregadas como aportes a municipios o a las Empresas de Servicios Públicos que operen estos servicios en el municipio, de acuerdo con lo que este determine, bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que la modifiquen o sustituyan.

En ningún caso la entrega de aportes bajo condición por las Corporaciones Autónomas Regionales se constituye como detrimento patrimonial del Estado. Las Corporaciones Autónomas Regionales no podrán exigir contraprestaciones por la entrega de las obras de las que trata este artículo. (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1688 de 2020 considera lo siguiente:

“(...). Teniendo en cuenta que el aporte bajo condición es la figura jurídica que permite a las entidades públicas entregar bienes o derechos para proveer agua y saneamiento básico, esta figura debe reglamentarse para extender este beneficio a las comunidades organizadas que proveen agua y saneamiento básico, bajo cualquiera de los esquemas diferenciales definidos por el Gobierno nacional”.

(...)

Así mismo, el mencionado decreto establece:

“ARTÍCULO 2.3.7.1.5.2. Lineamientos para el aporte bajo condición a las comunidades organizadas. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 279 de la Ley 1955 de 2019, el aporte bajo condición que realicen las entidades públicas a las comunidades organizadas que prestan los servicios de acueducto o alcantarillado o aseo, o a las que administran soluciones alternativas para el aprovisionamiento en zonas rurales, se sujetará a los siguientes lineamientos:

1. Los bienes y/o derechos que son objeto del aporte bajo condición, deberán ser enajenados o transferidos por la entidad pública que los aporte o financie al municipio o distrito de la jurisdicción en que se ubica la comunidad beneficiada, indicando su destinación en beneficio de una o varias comunidades organizadas.

2. Los municipios y distritos deberán entregar los bienes y derechos objeto del aporte bajo condición, de manera directa a la comunidad organizada que se beneficie de los mismos. Para ello, previo a la entrega, el municipio o distrito deberá verificar que la comunidad organizada se encuentra constituida legalmente de acuerdo con el esquema diferencial aplicable, como persona prestadora del servicio público domiciliario o como administrador de soluciones alternativas para el aprovisionamiento, según corresponda.

3. La entrega de los bienes y/o derechos objeto del aporte bajo condición, se realizará mediante un contrato o convenio suscrito entre el municipio o distrito y la comunidad organizada, ajustado a las normas aplicables según la figura jurídica bajo la cual se haya constituido la comunidad.

(...)

6. El aporte de los bienes que entrega el municipio o distrito no implica enajenación de los mismos en favor de la comunidad beneficiaria. Su valor deberá incluirse en la contabilidad del respectivo municipio o distrito, quien deberá hacerse cargo de las obligaciones tributarias y otros gravámenes que pesen sobre los mismos.

7. El valor de los bienes y/o derechos que son objeto del aporte bajo condición no se incluye en las tarifas de los servicios de acueducto, alcantarillado o aseo, ni en los aportes o cuotas para las soluciones alternativas” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Sentencia C-739/08 la Corte Constitucional de Colombia indica:

“A juicio de la Corte, la expresión ‘Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios’ permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes de capital, pero la expresión ‘siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...’ permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte, por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda, canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues no hay

subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

(...)

Así pues, se trata de bienes o derechos que se entregan a las empresas de servicios públicos domiciliarios, que deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: 'Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.'

(...)

Artículo 92. De las inversiones de las Corporaciones Autónomas Regionales en el Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico, financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales podrán ser entregadas como aportes a municipios a Empresas de Servicios Públicos bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que las modifiquen o sustituyan. En ningún caso se configurará detrimento patrimonial o situación similar cuando la Corporación Autónoma Regional, realice este tipo de aportes.

(...)

'... la eficiencia, la continuidad y la universalidad de la cobertura de los servicios públicos son fines legítimos y, además, constitucionalmente importantes para el logro del bienestar y el mejoramiento de la calidad de vida de la población y para la realización de los fines del Estado Social de Derecho. En efecto, tal como lo establece el artículo 365 Superior, el Estado debe asegurar que la prestación de los servicios públicos sea eficiente en todo el territorio nacional. Por su parte, el artículo 367 constitucional, junto con el artículo 365, resaltan el deber del Estado de garantizar la universalidad de la cobertura y la calidad en la prestación de los servicios públicos domiciliarios. Igualmente, de conformidad con el artículo 366 de la Carta, la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas en materia de saneamiento básico y de agua potable es un objetivo fundamental de la actividad del Estado, y está orientado a la consecución de los fines sociales del Estado. Y por ello, tal como lo consagra el artículo 365, inciso 2 de la Carta, 'el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios,' ya sea que sean prestados directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por los particulares.'

(...)

Adicionalmente, como lo hacen ver varias de las intervenciones, los recursos públicos con los cuales se construyen las obras de infraestructura o se adquieren los derechos que luego son aportados a empresas de servicios públicos domiciliarios en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, provienen de los ingresos de la Nación o de las entidades territoriales, prioritariamente de naturaleza tributaria, que per se involucran factores de proporcionalidad, progresividad, solidaridad y redistribución de ingresos. En otros casos dichos recursos provienen de fondos públicos constituidos con base en contribuciones parafiscales, que involucran elementos de la misma naturaleza. De esta manera, el mecanismo de financiación de las obras, bienes o derechos a que se refiere el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007 no es desproporcionado, de cara al respeto de los principios constitucionales de igualdad y de solidaridad, pues involucra factores que hacen efectivos dichos mandatos constitucionales.

(...)

4.2.1. Como se recordará, uno de los cargos propuestos en la demanda consiste en afirmar que en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, una entidad pública entrega el usufructo de unos bienes a una empresa de servicios públicos domiciliarios, reservándose tan sólo la propiedad de los mismos. Por lo cual, la relación jurídica equivale a un contrato gratuito de comodato o préstamo de uso que permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce de un bien, sin tener que pagar contraprestación alguna; lo cual es prueba de que está recibiendo un auxilio o donación en especie, expresamente prohibido por la Constitución.

Al respecto, después de haberse adentrado a dilucidar el verdadero alcance de la norma acusada, la Corte estima que el anterior cargo de inconstitucionalidad parte de una inadecuada comprensión de la misma. En efecto, dicha acusación parte de una lectura de la disposición según la cual las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben aportes no constitutivos de capital de parte de entidades públicas, destinados a la prestación del servicio, acaban percibiendo un beneficio económico sin tener que pagar contraprestación alguna. Como anteriormente se vio, no corresponde a la realidad que dichas empresas receptoras de tales aportes obtengan enriquecimiento alguno como fruto de los mismos. En efecto, si bien reciben los bienes a título gratuito, lo que la norma dispone es justamente que en ningún caso pueden trasladar el valor de uso de los mismos a la tarifa que cobran a los usuarios, por lo cual en realidad no obtienen ningún lucro en la operación. No hay un enriquecimiento económico para las empresas, derivado de la utilización del aporte recibido” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

55. 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.

(...)

58. 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.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece lo siguiente:

“1.2.1. Infraestructura

(...)

Una vez terminada la construcción de la infraestructura, con la entrega al municipio o distrito, la entidad aportante, previa reclasificación del inventario a bienes producidos, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Por su parte, el municipio o distrito debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor determinado de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

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 la Constitución Política de Colombia, la Ley 142 de 1994, el Decreto 1688 de 2020 y la Sentencia C-739/08, se resalta lo siguiente:

i) Los servicios públicos son prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas;

- ii) El Estado mantiene la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios;
- iii) El municipio debe asegurar que se presten, entre otros servicios, los domiciliarios de acueducto y alcantarillado, a todos sus habitantes;
- iv) Los bienes que son objeto de aporte bajo condición, deben ser enajenados o transferidos por la entidad pública que los aporte o financie al municipio;
- v) Los municipios deben entregar los bienes objeto de aporte bajo condición, de manera directa a la comunidad organizada;
- vi) El valor de los bienes que se entregue debe incluirse en la contabilidad del municipio;
- vii) Los bienes deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos;
- viii) La entrega de los bienes se realiza mediante contrato o convenio suscrito entre el municipio y la comunidad organizada; y
- ix) La relación jurídica permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce del bien, sin tener que pagar contraprestación alguna.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, los municipios son quienes esperan obtener un potencial de servicio de los bienes objeto de aporte bajo condición; así mismo, ceden su uso a las comunidades organizadas para que suministren un servicio público; tienen la titularidad de dichos bienes; asumen los riesgos significativos de estos puesto que deben intervenir cuando la prestación del servicio se vea afectada por daños en la infraestructura generados en la etapa de construcción, o cuando la empresa no pueda subsidiar la operación; adicionalmente, a través de la vigilancia que ejercen en representación del Estado, garantizan que los bienes se usen para los fines previstos, de tal manera que son los municipios los que tienen el control de los bienes objeto de aporte bajo condición y deben reconocerlos en los estados financieros atendiendo el numeral 1.2.1. Infraestructura del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

Por su parte, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios no deben reconocer los bienes objeto de aporte bajo condición en sus estados financieros, puesto que no ostentan el control de los mismos. En consecuencia, estas empresas registrarán los bienes recibidos en cuentas de orden deudoras de control como lo señala el referido Procedimiento.

CONCEPTO No. 20221100066261 DEL 09-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General – Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de 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° 20220010045012 del 30 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El Departamento del Valle del Cauca en el desarrollo de su gestión celebra contratos de comodatos de bienes muebles e inmuebles con diferentes entidades públicas del país. Este hecho económico lo revela en las notas a los Estados Financieros; sin embargo, no realiza un reconocimiento contable.

Cabe resaltar que algunos de los contratos de comodato se renuevan por el tiempo pactado inicialmente incluso por varios periodos y hasta finalizar la vida útil de los activos, no obstante, la dinámica contable aplicada por el Departamento del Valle es la misma, de acuerdo a lo contemplado en las políticas contables, solo se revela el hecho económico en las notas a los Estados Financieros.

Así mismo, algunas entidades públicas a las cuales el Departamento del Valle del Cauca entrega los bienes muebles e inmuebles en comodato, no reconocen esta información en sus Estados Financieros.

Ahora bien, en el informe consolidados de Operaciones Recíprocas del periodo abril – junio de 2022, emitido por la Contaduría General de la Nación se evidencian diferencias entre el valor reportado por la Policía Nacional y el Departamento del Valle del Cauca correspondiente a bienes entregados en comodato, por el valor de \$6.022.810.187, (...)

Por lo anterior y en aras de subsanar las observaciones, reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a las entidades con las cuales se celebran los contratos de comodato, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

¿Cuál es la dinámica contable en registro del hecho económicos para las entidades participantes en cada de unos de los momentos de la operación?

1. Entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato que serán usufructuados hasta finalizar la vida útil del bien entre:

- a) Entidades de Gobierno
- b) Entidad de Gobierno y Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público
- c) Entidad de Gobierno y una Entidad de naturaleza privada Sin Ánimo de Lucro

2. Entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato, que serán usufructuados por una parte de la vida útil del bien entre:

- a) Entidades de Gobierno
- b) Entidad de Gobierno y Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público
- c) Entidad de Gobierno y una Entidad de naturaleza privada Sin Ánimo de Lucro

Una vez la Contaduría General de la Nación de respuesta a esta solicitud; el Departamento del Valle del Cauca se comunicará con las entidades públicas para dar a conocer la cuenta recíproca que deben usar para registrar la entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato por parte del Departamento del Valle del Cauca teniendo en cuentas las reglas de eliminación”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION 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”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

55. 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 legal 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.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

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

Por otra parte, 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 según la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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

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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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 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 212 de 2021, disponen:

“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 venta 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 pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así mismo, de acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos son recursos controlados por la empresa como resultado de un evento pasado y de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, siempre que su valor pueda determinarse de forma fiable.

En este sentido, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional, la esencia económica subyacente de la transacción y los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual de ambos marcos normativos, 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 que el reconocimiento del activo se efectúe en una sola entidad.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para: a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (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.

Para efectos de establecer si los contratos de comodato suscritos por la Gobernación deben reconocerse en la información financiera, es necesario establecer quién tiene el control del activo, por lo que se requiere analizar:

- Qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, las partes deberán identificar en cuál de las siguientes situaciones, se enmarcan los contratos celebrados con las distintas entidades:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo al comodatario:

Cuando por esencia económica, el comodatario sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos, asuma los riesgos inherentes al activo que son significativos, tiene el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, lo que permite concluir que el comodatario es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, este los incorporará atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos sin contraprestación o la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones según corresponda. Lo anterior, siempre que el valor del bien o activo pueda medirse fiablemente.

Por lo tanto, el reconocimiento contable se efectuará conforme a la naturaleza de la entidad de la siguiente manera:

1. Comodante y comodataria son entidades de gobierno.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la entidad comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Comodante entidad de gobierno y comodataria empresa pública no cotizante.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443005-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

3. Comodante entidad de gobierno y comodataria entidad de naturaleza privada.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

4. Comodante y comodataria empresas públicas no cotizantes.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443010-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

5. Comodante empresa pública no cotizante y comodataria entidad de gobierno.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por su parte, la entidad de gobierno comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442829-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

6. Comodante empresa pública no cotizante y comodataria entidad de naturaleza privada.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

7. Comodante entidad de naturaleza privada y comodataria entidad de gobierno.

La entidad de gobierno comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442830-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

8. Comodante entidad de naturaleza privada y comodataria empresa pública no cotizante.

La empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443011-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad comodataria.

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los riesgos significativos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes; deberá 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.

En este sentido, la entidad comodataria revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20221100067761 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de ingresos, costos y gastos, en el marco del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S. A.

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada
Metro Cali S. A.
Santiago de 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° 20220010048092 del 19 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante radicado No. 20220010037622 del 12 de agosto de 2022, Metro Cali S.A. solicita la ampliación del Concepto N° 20221100043651 del 13 de junio de 2022, con el propósito de tener claridad para hacer los registros contables necesarios para reconocer este Contrato interadministrativo.

Ante dicha comunicación, la CGN programó una mesa de trabajo el 7 de septiembre de 2022, en la que Metro Cali S.A. solicita una ampliación del concepto expedido, con el propósito de tener claridad para hacer los registros contables relacionados con el Contrato interadministrativo celebrado entre Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración y Metrolínea Bucaramanga, en el que se le indique:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que debe darle Metro Cali a los gastos reembolsables reportados a Metrolínea, en virtud de la ejecución del contrato interadministrativo?
2. ¿Metro Cali debe efectuar algún reconocimiento contable de los gastos reembolsables generados por la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T por la prestación de servicios tecnológicos prestados a Metrolínea, teniendo en cuenta que Metro Cali es el titular del contrato, y que el pago es efectuado directamente por Metrolínea a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T?

Posteriormente, se expide concepto CGN 20221120059081 del 21 de septiembre de 2022 dirigido a la doctora Martha Cecilia Pirabán González de Metro Cali S. A., donde se concluye que las entidades involucradas deberán establecer conjuntamente en cuál de los escenarios se encuentra el hecho

económico objeto de la consulta, dando la opción de dos escenarios: i) si la esencia económica del contrato es una prestación de servicios o ii) si la esencia económica del contrato es un reembolso de gastos y costos.

Finalmente, mediante el radicado N° 20220010048092 del 19 de octubre de 2022, Metro Cali S.A. remite la siguiente inquietud:

“No obstante, al hacer el análisis para efectuar los registros contables aplicables a los reembolsos presentados por Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración a Metro línea, no encontramos que pueda darse el mismo tratamiento contable dado a las operaciones de reembolso presentadas por el concesionario UTR&T, toda vez que este ingreso no pasa por las cuentas bancarias de la entidad.

En el caso de la Entidad, ya se ha incurrido en gastos de nómina, los cuales fueron reconocidos en cuentas de resultados razón por la cual es de nuestra consideración que el tratamiento contable e los reembolsos de gastos incurridos por la entidad podría ser un menor de los gastos o en su defecto un ingreso por recuperación (...).”

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S.A., suscrito el 12 de noviembre de 2021, entre Metro Cali S. A. en acuerdo de reestructuración y Metrolínea S. A. en acuerdo de reestructuración, señalaba:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Prestar servicios de Asesoría, Consultoría y Acompañamiento en la revisión del Sistema de Recaudo y Control de Flota del sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga y su Área Metropolitana y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte Inteligente S.A.; así como en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio de transporte, incluyendo, de requerirse, la eventual operación del Sistema de Recaudo y Control de Flota.

En desarrollo del presente contrato interadministrativo

- Metro Cali llevará a cabo la revisión del sistema de recaudo que actualmente opera en el sistema integrado masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, con un alcance técnico y financiero.
- Metro Cali llevará a cabo la revisión del sistema de control de flota que actualmente opera en el sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, con el fin de establecer el estado técnico y cumplimiento de vinculación de equipos, renovación etc.
- Metro Cali diseñará un plan de contingencia, con el fin de mitigar el riesgo por parálisis en la operación del concesionario de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, Transporte Inteligente S.A.
- Metro Cali asesorará a Metrolínea en el eventual proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte Inteligente S.A.

(...)

PARAGRAFO SEGUNDO: El modelo operativo a adoptar, el valor correspondiente a dicha operación, las obligaciones y derechos de las partes, las garantías a constituir por parte de Metro Cali, multas cláusulas excepcionales, el plazo de esta operación transitoria, mientras se define el tipo de contrato y se estructura el procedimiento contractual correspondiente para que un tercero asuma la operación de recaudo y control, y los demás aspectos relevantes, serán establecidos mediante un otrosí al presente contrato, el cual estará precedido y sujeto a la respectiva autorización de Junta por parte de Metrolínea.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE: Para el cumplimiento del objeto contratado, Metro Cali S.A. deberá realizar o proveer todas las actividades y servicios requeridos para la revisión y ajuste de los Sistemas de Recaudo y Control de Flota, de conformidad con los requerimientos del contrato, conforme con los principios que orientan el ejercicio de la función pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Pública de Colombia y la Ley 80 de 1993.

PARÁGRAFO: En caso de darse la terminación del contrato de concesión suscrito con Transporte Inteligente S.A. y la reversión de los activos a METROLÍNEA, METRO CALI, de manera transitoria y como plan de contingencia, asumirá la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, previo acuerdo del modelo operativo a adoptar, plazo y el valor correspondiente a dicha operación, conforme a la previsión contenida en el parágrafo segundo de la cláusula primera del presente contrato.

(...)

CLAUSULA OCTAVA – VALOR: El valor del presente contrato será CERO PESOS (\$0,00), es decir que no conlleva ningún tipo de erogación presupuestal por parte de METROLÍNEA. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El otrosí No. 1 al contrato interadministrativo suscrito entre Metrolínea S.A. y Metro Cali S.A., en su cláusula primera establece:

“CLAUSULA PRIMERA - MODIFICACIÓN A LA CLAUSULA SEGUNDA DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO “PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGIA A METROLÍNEA S.A.”.

Las partes acuerdan modificar el Parágrafo de la Cláusula Segunda, el cual quedará así:

PARAGRAFO PRIMERO: Ante la terminación del contrato de concesión suscrito con Transporte Inteligente S.A., y con el fin de mitigar el riesgo de interfaz en la operación del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, METROLÍNEA asignará a METRO CALI en dos etapas la operación del SITM así: a) de manera transitoria la gestión integral operativa de los sistemas en la fase de reversión con el fin de garantizar la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana cuya titularidad corresponde a METROLÍNEA. Los costos en que incurra METRO CALI en desarrollo de la gestión

integral operativa y la correspondiente asistencia técnica en la fase transitoria que corresponde a la etapa de reversión e interfaz a la construcción del plan de contingencia, serán reconocidos por METROLÍNEA como parte de los costos inherentes al modelo operativo que se implemente ; b) una etapa de contingencia que cubre el periodo entre la terminación de la transitoriedad y la interfaz de entrega al nuevo operador a quien METROLÍNEA adjudique el respectivo proceso contractual. Etapa para la que METRO CALI estructurará un plan de contingencia en el que se contenga modelo operativo, financiero, garantías, indicadores de servicio, entre otras condiciones, el cual será objeto de un nuevo modificatorio.

PARAGRAFO SEGUNDO: Concluida la fase transitoria de reversión e interfaz, la gestión integral operativa de los sistemas y la asistencia técnica a cargo de METRO CALI será acordada entre las partes mediante la implementación de un Plan de Contingencia. Así mismo, mediante dicho Plan de Contingencia METRO CALI podrá prestar la asesoría, consultoría y acompañamiento que requiera METROLÍNEA, relacionada con el sistema de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana para la estructuración del proceso al nuevo operador.

PARAGRAFO TERCERO. Para la gestión integral operativa de los sistemas, el Plan de Contingencia será acordado entre las partes, y, entre otros aspectos, pero sin limitarse a ellos, incluirán: (i) modelo operativo, (ii) vigencia del Plan de Contingencia, (iii) costos, (iv) fuentes de financiación, (v) forma de administración de los recursos y pago de la remuneración de METRO CALI, (vi) plazo de las etapas previstas en el Plan de Contingencia, incluyendo la interfaz con el futuro operador, (vii) descripción de las actividades técnicas, operativas y administrativas que METRO CALI desarrollará en favor de METROLÍNEA para la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana.

PARAGRAFO CUARTO: Para todos los efectos del presente Contrato Interadministrativo, las partes entienden que gestión integral operativa de los sistemas y la asistencia técnica a cargo de METRO CALI son de titularidad de METROLÍNEA. En tal sentido la responsabilidad de METRO CALI se sujeta a que METROLÍNEA garantice la disponibilidad de los recursos, equipos, sistemas y componentes necesarios para la gestión integral operativa del sistema de recaudo y control del SITM METROLÍNEA” (Subrayado fuera de texto).

El otrosí No. 2 al contrato interadministrativo suscrito entre Metrolínea S.A. y Metro Cali S.A., en su cláusula primera establece:

“CLAUSULA PRIMERA: MODIFICACIÓN DE LA CLÁUSULA SEXTA DEL OTROSÍ No.1 QUE MODIFICÓ LA CLÁUSULA OCTAVA DEL CONTRATO INTERADMINSITRATIVO PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGÍA A METROLINEA S.A.

Por acuerdo entre las partes, se aclara que la Cláusula Sexta del Otrosí No.1 del CONTRATO INTERADMINSITRATIVO ‘PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGÍA A METROLINEA S.A.’ en lo siguiente:

(...)

En todo caso, se aclara que, durante la FASE TRANSITORIA, no habrá lugar a remuneración alguna para Metro Cali S.A. y los costos de operación del Sistema de recaudo y control del SITM Metrolínea y los costos administrativos de dicha operación, los ejecuta METRO CALI S.A. bajo el entendido que son recursos del sistema transporte masivo de Bucaramanga, en quien se mantiene en todo momento la titularidad de los mismos, por lo que METROCALI es un ejecutor del gasto del sistema y le serán reembolsados con cargo a los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga.

Los impuestos, estampillas y contribuciones que se deriven por causa de la ejecución de la operación, deberán ser adicionados a los valores indicados en la tabla anterior, a cargo exclusivo de Metrolínea” (Subrayado fuera de texto).

El contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, al desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea, suscrito entre Metro Cali S. A. en acuerdo de reestructuración y la Unión Temporal Recaudo y Tecnología – UTR&T, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Apoyo del Sistema de Información Unificado de respuesta MIO-SIUR al desarrollo del contrato interadministrativo de Asesoría en Materia Tecnológica suscrito con Metrolínea, de conformidad con las condiciones y mecanismos de coordinación entre Metro Cali y la UTR&T para la gestión de la operación integral de los sistemas de recaudo y control de la flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, en la FASE TRANSITORIA prevista en el Otrosí No. 1 del Contrato Interadministrativo suscrito entre Metro Cali y METROLÍNEA S.A.

PARAGRAFO: Para todos los efectos del presente contrato adicional, las partes entienden que la gestión integral operativa del sistema y la asistencia técnica, está sujeta a que METROLÍNEA S.A., garantice la disponibilidad de los recursos, equipos, sistemas y componentes necesarios para la gestión integral operativa del sistema de recaudo y control del SITM METROLÍNEA.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE DEL OBJETO: El objeto de este contrato adicional comprende las exigencias previstas en el estudio previo, la propuesta presentada por la UTR&T, así como la prestación de los servicios del Sistema de Información Unificado de respuesta del Sistema MIO-SIUR, para la gestión de la operación integral de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, en la FASE TRANSITORIA, prevista en el Otrosí No. 1 del contrato de interadministrativo suscrito entre Metro Cali y METROLÍNEA S. A., que incluye lo siguiente:

Durante el periodo de transición se ejecutarán las siguientes actividades, que se enmarcan en tres importantes grupos, que entre sí, generan el soporte y la cohesión para la operación del subsistema de recaudo y, adicionalmente, se hace un levantamiento de la información requerida para poner en marcha el subsistema de control de flota. Estas acciones permiten que de manera eficaz y oportuna se controlen eventos que puedan presentarse, antes de la puesta en marcha del plan de contingencia definitivo adoptado por las partes.

ACTIVIDADES TÉCNICAS (...)

ACTIVIDADES OPERATIVAS (...)
ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS (...)" (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

38. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.4. Ingresos

69. 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 al patrimonio.

70. 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

71. 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.

72. 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

73. 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 del patrimonio.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. 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 al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

84. 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.

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. 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 puede medirse con fiabilidad.

86. 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 reconocen 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 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 212 de 2021, disponen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define el principio de Esencia sobre forma, según el cual todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, para el análisis del reconocimiento contable de ingresos, costos y gastos, en el marco de los contratos objeto de su consulta, Metro Cali debe analizar el contenido de estos contratos, con el fin de evidenciar la naturaleza económica de las transacciones que de ellos se derivan.

Por consiguiente, para realizar el reconocimiento contable de los negocios jurídicos celebrados por Metro Cali, mediante contratos o convenios interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos estipulados; y iv) el

título al cual se entregan y reciben los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios o para su administración. Por lo anterior, el reconocimiento contable de los negocios jurídicos 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 su parte, la cláusula primera del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea S.A. dispone que el objeto del contrato es prestar servicios de asesoría, consultoría y acompañamiento en la revisión del sistema de recaudo y control de flota del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga y su Área Metropolitana, y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte Inteligente S.A.; así como en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio de transporte, incluyendo, de requerirse, la eventual operación del Sistema de Recaudo y Control de Flota.

Así mismo, la cláusula primera del contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR indica que el objeto del contrato consiste en apoyar el sistema de información unificado de respuesta MIO-SIUR en el desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica suscrito con Metrolínea.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta 1 - ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que debe darle Metro Cali a los gastos reembolsables reportados a Metrolínea, en virtud de la ejecución del contrato interadministrativo?

Para el caso del contrato interadministrativo suscrito entre Metro Cali S.A. y Metrolínea S.A., objeto de su consulta, y teniendo en cuenta que Metro Cali deberá ejecutar con sus propios recursos físicos, económicos y de personal todas las actividades y servicios acordados para la revisión y ajuste de los sistemas de recaudo y control de flota, de conformidad con los requerimientos del contrato, Metro Cali S.A. reconocerá los ingresos percibidos por este contrato como ingresos de sus actividades ordinarias. Igualmente, reconocerá los costos y gastos asociados a la ejecución de este contrato conforme a lo definido en el Marco Conceptual.

Lo anterior, con independencia de que en los contratos y otrosíes suministrados se establezca que la modalidad de pago se denomina reembolso de gastos, debido a que Metro Cali realiza un conjunto de tareas acordadas con el fin de satisfacer o cumplir los requerimientos contractuales previamente establecidos durante un periodo de tiempo. por lo que, en aplicación del principio de esencia sobre forma, los demás elementos del contrato conducen a concluir que su tratamiento contable debe corresponder al de ingresos por prestación de servicios.

Así las cosas, en la medida en que se ejecuten las actividades acordadas en el contrato, Metro Cali S.A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Adicionalmente, Metro Cali S.A. reconocerá los costos y gastos asociados a la ejecución del contrato, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del gasto o costo y acreditando la subcuenta que

corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con la naturaleza de la erogación incurrida en la ejecución de las actividades desarrolladas.

Lo anterior ratifica la doctrina contable pública emitida por la CGN, en el Concepto No. 20221100043651 del 13 de junio de 2022.

Pregunta 2 - ¿Metro Cali debe efectuar algún reconocimiento contable de los gastos reembolsables generados por la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T por la prestación de servicios tecnológicos prestados a Metrolínea, teniendo en cuenta que Metro Cali es el titular del contrato, y que el pago es efectuado directamente por Metrolínea a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T?

El reembolso de costos y gastos ocurre cuando una entidad ejecuta desembolsos por mandamiento de un tercero, quien le restituye o reembolsa los recursos desembolsados al ejecutor. Por lo tanto, al analizar el contrato y los otrosíes objeto de su consulta, se evidencia que la esencia económica de estos no corresponde a un reembolso de costos y gastos.

Teniendo en cuenta lo concluido, cuando la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T reporte las erogaciones a Metro Cali S. A., esta última las reconocerá como parte de los costos y gastos asociados a la ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S.A.

Es pertinente señalar que, si Metro Cali S.A. no ha reconocido los contratos objeto de su consulta como se describe en estas conclusiones, corresponde a un error que debe corregirse aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Igualmente, la entidad deberá evaluar la materialidad del error y, si es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros.

En virtud de lo anterior, se deroga el concepto CGN 20221120059081 del 21 de septiembre de 2022 dirigido a la doctora Martha Cecilia Pirabán González de Metro Cali S. A.

CONCEPTO No. 20221100068311 DEL 18-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el ingreso de las vacunas en las E.S.E. contra el COVID 19, posterior a la emergencia sanitaria.

Doctor
WILSON PARRADO LEÓN
Profesional Especializado Contador
Dirección Financiera
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente
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° 20220010045912 del 06 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Revisado lo preceptuado en el concepto No. 20211100018851 DEL 19-04-2021 emitido por la Contaduría General de la Nación – CGN, con referencia al tratamiento contable aplicable al ingreso y salida de las vacunas contra la COVID 19, en la cual establece el procedimiento tanto de las Empresas Sociales del Estado y los Entes Territoriales, me permito solicitar se nos indique si a pesar de que el pasado 30 de junio de 2022 se puso fin a la emergencia sanitaria que estuvo vigente desde el 12 de marzo de 2020, a causa de la pandemia por el COVID-19 y que así mismo el Ministerio de Salud y Protección Social mediante resolución 00001140 del 01 de Julio de 2022 “Por la cual se adoptan nuevos lineamientos para la aplicación de las vacunas contra la COVID-19” en donde se incluye lineamientos de esta vacuna en el Plan Nacional de Vacunación. ¿se debe continuar para las Empresas Sociales del Estado efectuando un control administrativo o por el contrario registrar en los estados financieros estos biológicos asimilándolos a las diferentes vacunas que se aplican en el Plan Nacional de Vacunación? y que procedimiento debe realizar el Ente Territorial en caso de darse la última situación?”.

Mediante llamada telefónica realizada al doctor Felipe Velásquez, profesional de apoyo de la Dirección Financiera de la E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente, informa que el Fondo Financiero Distrital de Salud es la dependencia que le entrega las vacunas contra el COVID 19 a la Subred y que esta dependencia es la parte administrativa de la Secretaría de Salud Distrital.

CONSIDERACIONES

El artículo 27 del Decreto 109 de 2021 “Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID - 19 y se dictan otras disposiciones”, señala:

“Artículo 27. Prohibición de comercialización de las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional. Las vacunas contra el COVID -19 adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no podrán ser comercializadas en ninguna circunstancia, so pena de incurrir en las sanciones a que haya lugar y en el tipo penal establecido en el artículo 374A del Código Penal.”

De otra parte, la Resolución 00001140 del 01 de julio de 2022 del Ministerio de Salud y Protección Social “Por la cual se adoptan nuevos lineamientos para la aplicación de las vacunas contra la COVID-19”, señala:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer nuevos lineamientos para la vacunación contra la COVID-19 contenidos en los siguientes anexos técnicos, los cuales hacen parte integral de la presente resolución:

Anexo 1: Lineamientos técnicos y operativos para la vacunación contra la COVID-19

Anexo 2. Consentimiento informado para la aplicación de la vacuna contra el SARS-CoV-2/COVID-19.

Anexo 3. Anexo técnico para la aplicación de la vacuna BNT 162b2 Pfizer BioNTech contra la COVID-19.

(...)

Artículo 2. Ámbito de aplicación: Las disposiciones contenidas en el presente acto administrativo aplican a entidades territoriales departamentales, distritales y municipales, entidades promotoras de salud de los regímenes contributivo y subsidiado. Entidades Adaptadas en Salud, a los prestadores de servicios de salud, los administradores de regímenes Especial y de Excepción en salud y sus operadores, al Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y su operador.

Artículo 3. Vigencia. La presente resolución rige a partir de su publicación y deroga las Resoluciones 1151, 1866, 1887 de 2021, 092, 419, 661 y 762 de 2022”.

Al respecto, el anexo 1. Lineamientos técnicos y operativos para la vacunación contra la COVID-19 correspondiente a la Resolución N°00001140 del 01 de Julio de 2022, dispone:

“2. RESPONSABILIDADES DE LOS ACTORES

(...)

2.4 Prestadores de servicios de salud

2.4.1. Realizar el cálculo de talento humano, vacuna e insumos de la vacunación contra la COVID-19 según meta.

2.4.2. Garantizar la contratación de los equipos vacunadores de acuerdo con la población asignada.

(...)

2.4.6. Almacenar y custodiar los biológicos cumpliendo las normas de cadena de frío.

2.4.7. Amparar mediante póliza de seguro todo riesgo las vacunas e insumos para la vacunación contra la COVID-19, mientras estos estén bajo su custodia.

2.4.8. Contar con la disponibilidad suficiente de los insumos requeridos para el proceso de vacunación contra la COVID-19.

2.4.9. Distribuir el biológico a sus vacunadores según meta día, de acuerdo con las normas de cadena de frío.

2.4.10. Garantizar los elementos de protección personal para el equipo de vacunación y de red de frío.

2.4.11. Garantizar la correcta custodia y almacenamiento de los biológicos e insumos.

(...)

2.4.17. Consolidar el informe de avance de las personas vacunadas contra la COVID-19 y enviarlo al nivel superior de forma semanal.

(...)

2.4.21. Realizar la facturación y envío de soportes definidos para el pago del servicio.

(...)

9.1 Estimación de necesidades de vacuna, jeringas e insumos

Con el fin de garantizar la oferta permanente de vacunas contra el COVID-19, las entidades territoriales y las instituciones prestadoras de servicios de salud, deberán programar un número suficiente de vacunas que permitan atender la demanda de sus poblaciones. Determinarán la capacidad de almacenamiento, la existencia y necesidades de equipos para almacenamiento y transporte de vacuna (cajas y termos precalificados), refrigeradores precalificados, sistema de monitoreo, contenedores de paredes rígidas para el descarte de material cortopunzante y demás insumos y calcular las necesidades de vacuna, jeringas, insumos, en función de las dosis a aplicar en la vacunación según la población sujeto, procurando siempre disminuir el riesgo de pérdidas.

Una vez definidas las necesidades a nivel territorial, municipal o de las IPS, se deberán solicitar periódicamente las vacunas contra la COVID-19 según el análisis de la población susceptible en el territorio y la capacidad de almacenamiento. Así mismo, se debe garantizar una reserva que permita abastecer oportunamente a los municipios y sus IPS para garantizar la vacunación de la población.

(...)

9.2 Solicitud de vacunas, jeringas e insumos

De acuerdo con la evaluación de necesidades y las capacidades de almacenamiento, las entidades territoriales deberán realizar solicitudes de vacunas e insumos de manera periódica. Las solicitudes deben atender a la necesidad y garantizar una reserva de al menos 20 días para garantizar la atención de solicitudes de las instituciones prestadoras de servicios de salud y municipios de su jurisdicción.

La solicitud se realizará mediante oficio radicado al Ministerio de Salud y Protección Social firmado por el secretario departamental o distrital de salud o quien haga sus veces y deberá detallar la necesidad de vacunas por fabricante.

9.3 Asignación de vacunas.

Para la asignación de vacunas, el Ministerio realizará la evaluación de necesidades de las entidades territoriales del orden departamental y distrital y podrá asignar cantidades superiores a las solicitadas en atención a la evaluación de saldos en las entidades territoriales, población susceptible, así como de la velocidad y el ritmo de vacunación reportado”.

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 la Resolución N°212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente". (Subrayados 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, actualizadas según la Resolución N°212 de 2021, disponen:

(...)

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 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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual 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, el derecho de 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 lo tanto, se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en la Resolución 0001140 de 2022 "Por la cual se adoptan nuevos lineamientos para la aplicación de las vacunas contra la COVID-19", la esencia del hecho económico no se modifica toda vez que se ajustan los lineamientos técnicos y operativos para el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID – 19; la ESE no cobra por la aplicación de la vacuna a la población debido a que el artículo 27 del Decreto 109 de 2021 expresa que las vacunas contra el COVID-19, adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no serán comercializadas bajo ninguna circunstancia. En consecuencia, la esencia del hecho económico es la misma a la adoptada con el Decreto 109 de 2021.

Además, la Resolución 0001140 de 2022 no cambia la esencia económica ya que se refiere al Plan Nacional de Vacunación contra el COVID – 19, el cual se adoptó con el Decreto 109 de 2021.

En razón a lo anterior, la E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente, cuando reciba las vacunas efectuará un control administrativo y en las notas a los estados financieros revelará a los usuarios de la información financiera, en detalle, los diferentes aspectos relacionados con la recepción y aplicación de las vacunas, de conformidad con las instrucciones que al respecto reciba tanto de la entidad territorial como del gobierno nacional.

Por consiguiente, la E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente, si bien no realiza registros contables por la recepción de las vacunas, sí tiene competencia y responsabilidad por la administración, por lo que debe definir el procedimiento de carácter administrativo que permita controlar la existencia de las vacunas que le son entregadas para el suministro general a la población.

En consecuencia, si la E.S.E. incorporó como activo las vacunas contra la COVID-19, debe aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, y como los errores son de este período contable, es decir, del año 2022, se deben corregir en este mismo periodo antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100068721 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual. Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los costos de demolición de una edificación y la baja en cuentas de la edificación.

Doctora
LILIANA ISMERY GAMBOA DELGADO
Profesional universitaria
E.S.E. Pasto Salud
San Juan de 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° 20220010046282 del 07 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) en relación al manejo de baja de una edificación que se encuentra aún, con saldo en libros.

mediante contrato número 458 celebrado el 27 de diciembre de 2021, se contrató la construcción del nuevo Centro de salud de Lorenzo, el contrato incluye en su valor la demolición de la edificación donde funcionaba el centro de salud.

Mi consulta radica en conocer cómo se maneja el valor que aún está en la contabilidad como edificación, se debe dar de baja contra el resultado del periodo actual o se puede llevar al patrimonio en la cuenta de resultados de ejercicios anteriores, dado a que el contrato fue celebrado el 27 de diciembre de 2021 o puede darse la opción de diferir el gasto durante el tiempo en que dure la nueva construcción.”

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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

42. 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 contable” (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 212 de 2021, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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 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 el Marco Conceptual, el principio de Devengo establece que se reconocerán los hechos económicos cuando incidan en los resultados del periodo contable o en la situación financiera de la empresa, con independencia del momento en que ocurra el flujo financiero relacionado.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que se dará de baja en cuentas un activo reconocido como propiedades, planta y equipo cuando, entre otras causas, la empresa no espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En consecuencia, la E.S.E. Pasto Salud debió realizar la baja en cuentas de la edificación en el periodo en que identificó que no esperaba obtener beneficios económicos del activo. Por lo tanto, la empresa debe determinar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra:

I. Si la empresa identificó que no esperaba obtener beneficios económicos del edificio objeto de su consulta antes del 31 de diciembre de 2021, debió realizar la baja en cuentas de este activo en ese periodo.

En este sentido, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la empresa incurrió en un error, ya que se omitió este hecho en la

presentación de estados financieros para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo en el uso de información que estaba disponible antes de la fecha de presentación.

Así las cosas, la empresa deberá realizar la baja en cuentas del edificio, afectando la depreciación acumulada y el deterioro acumulado a que haya lugar, y cualquier diferencia se registrará en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, atendiendo a la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

II. Si la empresa identificó que no esperaba obtener beneficios económicos del edificio objeto de su consulta durante el periodo actual, se debe realizar la baja en cuentas de este activo debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169505-Edificaciones de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES donde se tiene reconocido el respectivo activo, y cualquier diferencia se registrará en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ahora bien, respecto a los desembolsos asociados a la demolición de la edificación, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que estos activos se medirán inicialmente por el costo, el cual comprende, entre otros, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los costos de instalación y montaje, 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.

Por lo tanto, como la demolición objeto de su consulta se requiere para la construcción de un nuevo centro de salud, la empresa reconocerá los desembolsos asociados a dicha demolición como parte del costo de la nueva edificación, siempre y cuando se constituya como un costo directamente atribuible para que el nuevo activo se encuentre en la ubicación y las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

CONCEPTO No. 20221100068771 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los elementos que ingresan a Almacén

Señora
PAOLA RODRÍGUEZ
Lotería del Cauca
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° 20221100046802 del 11 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta si de acuerdo a la normatividad vigente, todo lo adquirido por una empresa comercial como volantes y material pop, debe ingresar a almacén.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 354, señala:

“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”

En desarrollo de lo anterior, el artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

18. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

19. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la empresa.

(...)

4.1.2. Representación fiel

22. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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 (...).

(...)

6.1.5. Gastos

73. 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 del patrimonio” (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 212 de 2021, 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) venderse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2. Políticas de operación

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

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, la CGN no es competente para pronunciarse frente a su inquietud de carácter administrativo.

Desde la perspectiva 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, incorpora la característica cualitativa fundamental de relevancia, la cual establece que la información es relevante cuando es capaz de influir en la toma de decisiones de los usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo o confirmatorio.

Así pues, la información es material cuando 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 contable. Así mismo, el Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Cuando se adquieran elementos, la empresa deberá aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y considerar la materialidad del bien adquirido. La materialidad mencionada en el marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, sino que 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, a fin de registrar los bienes objeto de consulta en el estado de situación financiera o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

De esta manera, si del anterior análisis se concluye que los elementos adquiridos cumplen con los criterios de reconocimiento como activo y son 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 volantes y material pop se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios, se registrarán como inventarios en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

Contrario a lo anterior, si los bienes adquiridos representan materiales y suministros que son destinados para uso administrativo de la empresa en cumplimiento de sus actividades misionales y que por sus características no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activo, se deberán reconocer como gasto, implementando mecanismos de control que considere pertinente para la gestión y administración de estos.

En consecuencia, le corresponderá a la empresa evaluar si por control administrativo de los bienes, estos deberán ingresar o no al almacén, de acuerdo a sus políticas operativas y de administración; de igual manera, es competencia de la empresa establecer el procedimiento interno de las entradas al almacén. Cabe resaltar que el control interno contable es el proceso que adelantan las empresa 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, y su responsabilidad recae en el representante legal o máximo directivo de la empresa, así como en los responsables de las áreas financieras y contables.

CONCEPTO No. 20221100068951 DEL 24-11-2022

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual. Propiedades, planta y equipo. Ayudas gubernamentales y subvenciones. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la remodelación y ampliación de la IPS CAMPIÑA

Doctora
KELLY BARRIOS ATENCIA
Profesional universitario contabilidad
E.S.E. Unidad de Salud San Francisco de Asís
Sincelejo, 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° 20220010046862 del 12 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) respecto al registro adecuado en las cuentas contable, en referencia a una remodelación realizada en una de las ips adjunta de la ESE.

La alcaldía de Sincelejo en el año 2018, escogió la sede IPS LA CAMPIÑA, para realizar una remodelación a la infraestructura física para ampliación de los servicios de salud de primer nivel, por lo cual desde el año 2018 la ESE unidad de salud san francisco de asís y la alcaldía del municipio de Sincelejo suscribieron un convenio y bajo el amparo del convenio se desarrollo la ejecución de la obra civil y la contratación de la interventorías para el contrato de obras de ampliación y remodelación de la IPS, es de anotar que la ese no manejo en ningún momento los recursos del proyecto; durante este tiempo de ejecución de la obra los estados financieros de la ESE no sufrieron variación alguna en la cuenta activos, subcuenta edificaciones.

la obra fue entregada en el mes de agosto año 2022 a la ESE.

los datos de la intervención son los siguientes:
contratos de obra \$7.232.306.469
contratos de interventorías \$ 603.953.398

Ahora para el reconocimiento contable de la remodelación y ampliación de la IPS CAMPIÑA tengo varias preguntas así:

1. cual debe ser las cuentas contables afectar?
2. los contratos de interventoría hace parte del costo de la remodelación de la IPS?
3. cual seria el monto del registro contable? (sic)”

En el Acuerdo N° 008 de mayo 8 de 1997 del Concejo Municipal de Sincelejo se ratifica a la E.S.E. Unidad de Salud San Francisco de Asís con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, incluyendo también como parte de esta a las instituciones de la red local.

En la información reportada a la Contaduría General de la Nación mediante el sistema CHIP por parte de la E.S.E. Unidad de Salud San Francisco de Asís, con corte de presentación al año 2021 se observa que la empresa dentro de su autonomía administrativa, financiera y presupuestal cuenta con veinte (20) I.P.S de las cuales 11 se encuentran ubicadas en la zona rural y 9 en la zona urbana, incluyendo la sede administrativa.

En el Portal Único del Estado Colombiano-GOV.CO, dentro del Listado de IPS en Colombia según su nivel de complejidad actualizado el 17 de junio de 2022, se observa que bajo el código de habilitación 7000100028 se encuentra la E.S.E UNIDAD DE SALUD SAN FRANCISCO DE ASIS, mientras que los códigos de habilitación de sus IPS son derivaciones de la E.S.E Unidad de Salud San Francisco de Asís, por lo que estas entidades no ostentan independencia administrativa.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, 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 venta 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); 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 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 la Norma de propiedades, planta y equipo, los desembolsos asociados a estos activos se clasificarán como adiciones, mejoras, reparaciones o mantenimientos. Las reparaciones son aquellas operaciones realizadas para conservar la capacidad normal de uso del activo; las erogaciones de mantenimiento son las destinadas a recuperar la capacidad normal de uso del activo y; las adiciones y mejoras son aquellas que amplían la vida útil, la capacidad productiva o la eficiencia operativa del bien. De este modo, se reconocerán como gasto del periodo las reparaciones y mantenimientos efectuados sobre el activo, mientras que las adiciones o mejoras se reconocerán como un mayor valor de la propiedad planta y equipo.

Por otra parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones define las subvenciones como recursos 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. Las subvenciones se reconocen como pasivo hasta tanto la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas o como ingresos si no existen condiciones. En todo caso, si no es posible asignarles un valor, únicamente serán objeto de revelación.

Ahora bien, respecto a la situación descrita en su consulta, es preciso señalar que la E.S.E. Unidad de Salud San Francisco de Asís debió efectuar el reconocimiento contable de los hechos conforme a la esencia económica del convenio, para lo cual debió analizar las cláusulas del mismo, y así identificar si las obras de ampliación y remodelación de la IPS corresponden a una adición o mejora de los activos de la E.S.E., y el momento en el cual cumplen con los criterios para el reconocimiento como activo e ingreso por subvención.

En este sentido, si el convenio estipula entregas parciales durante su ejecución y estas cumplieran con los criterios para su reconocimiento como activos e ingresos, se debieron reconocer dichas entregas mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase de activos y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso de que se haya estipulado la entrega al final del convenio, con la obtención del control del activo, la E.S.E. debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo y un

crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En cualquier caso, las adiciones y mejoras se miden 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.

Si, por el contrario, las erogaciones corresponden a mantenimiento o reparación, su registro debió efectuarse mediante un débito en las subcuentas 511116-Reparaciones o 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Respecto a los valores asignados a los contratos de interventorías, se debe analizar si los mismos corresponden a 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, puesto que si son necesarias para operar de la forma prevista, su reconocimiento se realizará como un mayor valor del activo y, en caso contrario, se reconocerán los correspondientes valores en la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Aunado a lo anterior, atendiendo a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

En concordancia con lo anterior, la E.S.E. Unidad de Salud San Francisco de Asís analizará si durante la ejecución del convenio no reconoció adecuadamente los hechos económicos dentro de sus estados financieros. En caso de que se requiera corregir la información contable, la entidad deberá realizarlo atendiendo a las siguientes opciones:

- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo o pasivo afectadas por el equívoco, en especial el reconocimiento del o los bienes, junto con su mejoras o rehabilitaciones, depreciación y deterioro acumulados. Cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en especial lo concerniente al valor del o los bienes, la depreciación del o de los bienes y el deterioro sí existiese.

Para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material,

no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100069681 DEL 29-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes inmuebles recibidos mediante un contrato de comodato entre una Empresa Social del Estado y una Entidad de Gobierno. Baja en cuentas de un bien inmueble en un contrato de comodato.

Doctora
ALBA BEATRIZ BELTRÁN ESCALLÓN
Activos Fijos
E.S.E. Hospital el Salvador de Ubaté
Villa de San Diego de Ubaté, 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° 20220010047892 del 18 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) para saber contablemente que manejo se debe hacer, ya que en nuestras cuentas contables (164010) se encuentran incluidas unas edificaciones de los Puestos de Salud de SIMIJACA, SUSANA, FUQUENE, CAPELLANIA, LENGUAZAQUE Y SUTATAUSA; los terrenos y edificaciones pertenecen a los respectivos Municipios, en el momento se encuentran suscritos Contratos de Comodatos con la ESE Hospital el Salvador de Ubaté.

Para el mes de Septiembre de 2005, se realizó saneamiento contable en la ESE Hospital El Salvador, hasta ese momento la construcciones de los Puestos de salud mencionados anteriormente no estaban incluidos en nuestros estados financieros, los terrenos son propiedad del Municipio y las adecuaciones a las construcciones fueron llevadas a cabo por la Beneficencia de Cundinamarca, en ese momento se consideraban propiedad del Hospital.

Se solicita a la Gobernación de Cundinamarca los servicios de un profesional para realizar un avalúo a estos inmuebles, quien con base a la visita realizada a cada puesto de salud determino el valor de estos inmuebles restante para cada uno de ellos.

La acción siguiente en el Saneamiento contable fue la de incluir en la información financiera en las partidas correspondientes al valor de las construcciones de los puestos de salud pertenecientes al Hospital, su valor real así al año 2005:

(...)

Para el año 2014, Se comienza a realizar entre el Hospital y las Alcaldías Municipales CONTRATOS DE COMODATOS, de estos inmuebles debido a la titularidad de la propiedad a nombre de los municipios. Aunque el Hospital ha realizado mejoras en las infraestructuras y estas han sido reconocidas contablemente incrementando en la cuenta (164010..) correspondiente y han aumentado su valor en nuestros estados financieros, de la siguiente manera.

(...)

Teniendo en cuenta lo anterior requiero de su valiosa colaboración para que me indique contablemente el proceso para la devolución de la edificación del centro de salud municipio de Lenguazaque y la inclusión de un nuevo centro de salud también entregado en comodato del mismo municipio, que cumple con toda la reglamentación para su habilitación.

Considerando que el puesto de salud que se encuentra en nuestros estados financieros debe ser devuelto al Municipio, el cual actualmente tiene un valor de \$214.009.698. Con una Vida útil de 70 años de acuerdo a nuestras políticas contables, con una depreciación acumulada de \$52.907.927, vida útil depreciada en años 17, con un valor por depreciar de \$161.101.663”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“TITULO XXIX. DEL COMODATO PRÉSTAMO DE USO

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.

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

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

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

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

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos”.

Respecto a la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben 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

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera 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 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 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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.

De conformidad con 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, se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En este sentido, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional, la esencia económica subyacente de la transacción y los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, 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 que el reconocimiento del activo se efectúe en una sola entidad.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la empresa para: 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.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las empresas 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.

Para efectos de establecer si la ESE tiene el control de los activos y, en consecuencia, debe incorporarlo en su información financiera, se requiere analizar:

- Si la empresa obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros.
- Si la empresa tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros.
- Si la empresa asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si a la empresa le han fijado o no condiciones frente al uso o destinación del activo.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituye un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta 1. Reconocimiento de un bien inmueble recibido mediante un contrato de comodato.

Una vez efectuada la evaluación de existencia del control, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular del contrato de comodato firmado por el Hospital El Salvador de Ubaté:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros al comodatario; caso en el cual, será este el que reconozca el activo en su situación financiera.

Cuando por esencia económica, el comodatario (Hospital) sea quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros, asuma los riesgos inherentes al activo -que son significativos- y tenga el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, se puede concluir que el comodatario es quien controla los bienes aun cuando no adquiera la titularidad jurídica sobre estos; en consecuencia, los incorporará en su información financiera atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

En tal caso, el Hospital El Salvador de Ubaté debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y la subcuenta 164010-Clínicas y hospitales de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

No obstante, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicaría la devolución del bien, el Hospital el Salvador de Ubaté reconocerá un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, utilizará 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.

b. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad comodataria.

Cuando por esencia económica, el municipio (comodante) no transfiera sustancialmente los riesgos significativos y beneficios económicos futuros, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen.

En este caso, el hospital (comodatario) revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Pregunta 2. Devolución al comodante de un bien inmueble que había sido recibido en un contrato de comodato.

Como lo indica en su consulta, al finalizar el contrato de comodato, y determinar que ya no se tiene el control del activo y no se espera que genere beneficios económicos futuros por su uso, deberá darlo de baja en cuentas, como lo indica 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.

Para el efecto, el Hospital El Salvador de Ubaté debitará la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y las subcuentas 169501-Terrenos y 169505-Edificaciones de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y la subcuenta 164010-Clínicas y hospitales de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. En caso de existir diferencia entre las partidas anteriores, se registrará mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100072221 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las diferencias generadas como resultado de un conteo físico de inventarios.

Doctor
JAMES SANGUINO NAVARRO
E.S.E. Hospital Regional Sur Oriental
Chinácota, 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° 20220010049922 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicito a ustedes el apoyo y orientación en lo siguiente:

1. Se realizo un conteo físico de Inventario y se encontró que en Bodega existe cero (0) unidades y en el sistema hay existencias.
2. Que en el inventario físico Existen unidades y en el sistema cero (0).
3. Que al sumar los valores de unidades convertidos en sus respectivos costos nos arroja un valor de inventario Negativo.
4. Esto es consecuencia de la no elaboración de conteo de inventario de periodos anteriores.

¿Estos valores de inventarios se deben contabilizar disminuyendo la utilidad del periodo actual o de periodos anteriores?”.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“42. 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 contable.”

(...)

47. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la empresa informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, 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.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (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 212 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.5. Baja en cuentas

28. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“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;

(...)

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

CONCLUSIONES

El 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 dentro de los principios de la contabilidad pública que deben observar las empresas, se encuentran el principio de Devengo y el de Periodo contable.

Por un lado, según el principio de Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que sucede cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. Por su parte, el principio de Periodo contable se refiere al periodo sobre el cual la empresa 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. Adicionalmente, la Norma de inventarios establece que se dará de baja en cuentas este tipo de activos cuando ocurran mermas, sustracciones o vencimientos.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable requiere que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública ejecuten actividades que mitiguen el riesgo contable, es decir, para evitar la presentación de estados financieros que no cumplan con las características cualitativas de relevancia y representación fiel.

Así las cosas, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en el que fueron identificados con base en los datos provenientes de la dependencia que genera la información, para lo cual la E.S.E. Hospital Regional Sur Oriental deberá dar de baja en cuentas las sustracciones, faltantes, mermas, o vencimientos de los inventarios mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), si a ello hay lugar, un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 15-INVENTARIOS, y de existir diferencia, un débito en el subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100073591 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo de menor cuantía.

Doctor
 RODOLFO BOLAÑO ZULETA
 Contador Público
 E.S.E. Hospital Eduardo Arredondo Daza – Valledupar
 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° 20220010051352 del 4 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El 21 y 22 de septiembre asistí al XV CONGRESO DE FINANZAS PUBLICAS, dentro de las exposiciones de la doctrina Contable sobre los bienes que deben reconocerse como Propiedad Planta y Equipo, escuché decir, de acuerdo con el criterio de materialidad derivada de las tenencia de bienes de cuantías menores a 2 SMMLV, se deben reconocer directamente como gastos, sin perjuicio de la aplicación de los controles y custodia de bien.

(...)

Quisiera saber cuál es la doctrina o el precepto que rige esa limitante, independientemente del marco normativo regule la contabilidad pública, en caso tal, podrian orientarme a encontrar el soporte juridico dentro de las empresas de la Resolución 414 del 2014, para no reconocer materialmente los bienes como propiedad Planta y Equipo y llevarse directamente a gastos.

Cuál es la cuantía mínima equivalente en SMMLV y la norma, doctrina y precepto que lo soporte.

La consulta la hago, porque estoy en un proceso de depuración de inventarios de Propiedad Planta y Equipo”.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

18. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

19. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la empresa.

(...)

4.1.2. Representación fiel

22. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

79. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado 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 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2.1.1 Marco normativo del proceso contable

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

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con 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, la información financiera cumplirá con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel cuando esta sea útil a sus usuarios, esto es, si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo

La materialidad es un aspecto de la relevancia específico de cada empresa que se relaciona con la magnitud o naturaleza de las partidas de las que trata la información financiera y se evalúa en el contexto particular del informe financiero. En este sentido, es responsabilidad de cada empresa o entidad establecer el rango de materialidad para el reconocimiento, medición posterior, presentación y revelación de hechos económicos.

En este sentido es competencia del E.S.E. Hospital Eduardo Arredondo Daza determinar, con base en el criterio de materialidad, definir los parámetros para establecer cuándo un bien que cumpla con los criterios para ser reconocido como activo, puede ser reconocido como gasto.

Ahora bien, 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. El procedimiento mencionado señala en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, 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.

CONCEPTO No. 20221100074411 DEL 16-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Marco conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los obsequios, degustaciones y muestras gratis.

Doctor
YIMI EDISON CELIS
Consultor Tributario
SINFICO FYC SAS
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° 20220010051712 del 9 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta si los retiros de mercancías para obsequios, degustaciones, muestras gratis, se deben reconocer como un gasto de publicidad o un costo de ventas.

En correo electrónico del 10 de noviembre de 2022 se especifica que la pregunta se hace para una entidad contable pública que aplica la Resolución 414 de 2014, esto es, la Empresa de Licores de Cundinamarca.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

79. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconoce 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

85. 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 puede medirse con fiabilidad” (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 212 de 2021, 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) venderse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

27. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe los siguientes grupos de cuentas así:

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos”.

52-DE VENTAS: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios”.

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 Ahorro del Público, define los activos como los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

Ahora bien, de conformidad con la Norma de Inventarios, se reconocerá en el costo de ventas el valor de los inventarios que se comercialicen. En este sentido, dado que los obsequios, degustaciones y muestras no tienen la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, deberá reconocerse este hecho económico como gasto dependiendo de la intención que la empresa tenga.

Por lo anterior, la empresa podrá reconocer los obsequios, degustaciones y muestras en la subcuenta 511120-Publicidad y propaganda, 511127-Promoción y divulgación o 511161-Relaciones públicas de la cuenta 5111-GENERALES, si corresponde a gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa; también podrá reconocerlos en las subcuentas 521118-Publicidad y propaganda, 521125-Promoción y divulgación o 521160-Relaciones públicas, si corresponde a gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas.

CONCEPTO No. 20221100074861 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud.
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago por anticipado a la IPS, en la modalidad de pago global prospectivo-PGP.

Doctor
WILSON PARRADO LEÓN
Profesional Especializado Contador
Dirección Financiera
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°20220010053252 del 22 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Revisado lo preceptuado en la resolución No. 058 del 27-02-2020 (se adjunta) emitido por la Contaduría General de la Nación–CGN, con referencia al tratamiento contable aplicable al punto 1. Ingresos por prestación de servicios y en especial al punto 1.2 Mecanismos de pago global prospectivo (PGP); donde no se evidencia en dicho aparte la posible situación de que la Empresa Responsable de pago (ERP) decida realizar pagos por anticipado bajo la modalidad del PGP. Solicitamos de manera respetuosa nos orienten el tratamiento contable en caso de presentarse pagos por anticipado en la modalidad de PGP y que pueda ser factor de conciliación en operaciones recíprocas”.

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 la Resolución 212 de 2021, señala:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos". (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, actualizadas según la Resolución 212 de 2021, disponen:

"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 del texto).

Por otra parte, el numeral 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expresa:

"1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 062 de 2022, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: "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". Además, establece que se debita con "El valor de

los ingresos causados en cada ejercicio” y se acredita con “El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual y la Norma de cuentas por pagar del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público definen los pasivos como las obligaciones presentes con un tercero, producto de sucesos pasados y de las cuales se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo tanto, la E.S.E. Subred integrada de Servicios de Salud Centro Oriente reconocerá el valor del pago recibido en forma anticipada como un pasivo, hasta tanto realice la prestación del servicio, así:

- Cuando la E.S.E. reciba el pago de forma anticipada, debitará la subcuenta que corresponda de cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

- Al finalizar cada mes, la E.S.E. registrará el ingreso por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor recibido en forma anticipada, y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor pendiente de cobro, y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Respecto a la conciliación de operaciones recíprocas por el reconocimiento del anticipo, no se genera operación recíproca, debido a que al final del mes la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud se cancela por efecto del reconocimiento del ingreso en el periodo en que se produce la prestación del servicio.

1.2 NORMAS**1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ****CONCEPTO No. 20221100040581 DEL 03-06-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez
	SUBTEMA	Clasificación de las inversiones en títulos de deuda para efectos de la correcta medición posterior

Doctora
 EVÉNIDE DEL SOCORRO BLANDÓN VÉLEZ
 Directora de Contabilidad
 Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su solicitud, 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° 20220010019242 del 22 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

El IDEA tiene como objeto social, cooperar con el fomento económico, cultural y social, mediante la prestación de servicios de crédito y garantía, y eventualmente de otros, en favores de obras de servicio público que se adelanten en el país, de preferencias las de índole regional, las de interés común de varios municipios y las de carácter municipal. Así mismo, podrá prestar servicios de financiación, garantía y los demás servicios financieros a los Departamentos y sus entes descentralizados.

(…)

Por la naturaleza de su objeto social el instituto tiene Vigilancia Especial de la Superintendencia Financiera de Colombia.

El Instituto por su naturaleza debe realizar diferentes tipos de Inversión para minimizar el riesgo de liquidez, dentro de los cuales se encuentran los CD Ts, los cuales en su mayoría no superan un año.

La política contable del IDEA para las inversiones de administración de liquidez y de acuerdo con lo establecido en la Resolución 414 de 2014 establece que este tipo de inversiones se deben reconocer al costo amortizado, no obstante, por la vigilancia especial que se tiene con la Superintendencia Financiera de Colombia y según lo contemplado en el artículo 61 del Decreto 1525 de 2008, estas se deben valorar y contabilizar a precio de mercado.

SOLICITUD:

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se solicita conceptuar sobre el tratamiento contable adecuado para las inversiones de administración de liquidez expuestas anteriormente, con el fin de que la medición posterior sea congruente con las diferentes normas que apliquen a la entidad y con las políticas contables de la entidad.

En caso de que la medición posterior se deba hacer conforme lo establece el artículo 61 del Decreto 1525 de 2008, se deben modificar las políticas contables y dejarlo allí indicado”.

CONSIDERACIONES

El artículo 61 del Decreto 1525 de 2018, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial, dispone:

“Artículo 61. Las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, 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, anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, especialmente la modificación realizada por la Resolución 212 de 2021, señalan:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título 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.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación. La fecha de liquidación

es la fecha en la cual los títulos son transferidos a la empresa. La fecha de contratación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión. El modelo de negocio hace referencia a la política de gestión de la tesorería de la empresa y se determinará a partir de si se espera que los flujos de efectivo procedan de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses, o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

4. La categoría de valor razonable con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

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.

6. La categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar, de acuerdo con el modelo de negocio, y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

1.4. Medición posterior

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

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

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

(...)

1.4.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

16. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. El costo amortizado corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

17. El rendimiento efectivo de las inversiones al costo amortizado se calculará multiplicando el valor bruto de la inversión por la tasa de interés efectiva. El valor bruto de la inversión corresponde al valor inicialmente reconocido de la inversión más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados de la inversión y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

(...)

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

(...)

35. Los instrumentos de deuda se medirán al valor razonable previo reconocimiento del rendimiento efectivo a través de la aplicación de la tasa de interés efectiva". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos contables, la clasificación y medición de las inversiones de administración de liquidez se realizará atendiendo los criterios establecidos en la respectiva Norma. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y vigilancia puedan solicitar.

Las inversiones en títulos de deuda se clasificarán como inversiones de administración de liquidez y su clasificación y medición se realizará atendiendo el modelo de negocio definido para la

administración de los recursos financieros, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión.

De conformidad con los antecedentes expuestos en la consulta, las inversiones del Instituto podrán clasificarse en alguna de las siguientes categorías:

- Valor razonable con cambios en el resultado: si la empresa, de acuerdo con el modelo de negocio, tiene los títulos de deuda exclusivamente para negociar, es decir, se clasifican en esta categoría aquellas inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.
- Costo amortizado: si la empresa, de acuerdo con el modelo de negocio, espera mantener los títulos de deuda hasta el vencimiento, es decir, aquellas inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos del principal e intereses en fechas especificadas. También se incluyen las inversiones 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.
- Valor razonable con cambios en el otro resultado integral: si el título tiene valor razonable y, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

Así las cosas, los CDT que adquiere el Instituto con la intención de conservar hasta su vencimiento se reconocerán como inversiones de administración de liquidez en la categoría de costo amortizado y su medición posterior se realizará por el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

No obstante, de acuerdo con el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, si los CDT que adquiere el Instituto tienen valor razonable se clasificarán en las siguientes categorías de las inversiones de administración de liquidez: a) valor razonable con cambios en el resultado, si se adquieren exclusivamente para negociar, las cuales, después de su reconocimiento inicial, se medirán por el valor razonable y las variaciones aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo; o, b) en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral, si los CDT no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento, en este caso, la medición posterior se realizará por el valor razonable, previo reconocimiento del rendimiento efectivo a través de la aplicación de la tasa de interés efectiva, y las variaciones afectarán el patrimonio.

CONCEPTO No. 20221100064461 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez.
	SUBTEMA	Reclasificación inversiones de administración de liquidez en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral a la categoría del costo mantenidas por el Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Ltda en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado Aguas de Palmira S.A.- E.S.P.

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° 20220010044072 del 26 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira, posee una inversión de unas acciones ordinarias por un valor de DOS MILLONES DE PESOS M/cte (\$2.000.000.00) en la empresa de Acueducto y Alcantarillado AGUAS DE PALMIRA SA E.S.P quien tiene asignado el código institucional asignado por la Contaduría General de la Nación No. 923272631, y que se realizó en Febrero del año 2013 contabilizándola en la cuenta contable 1222, INVERSIONES DE ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 06, Instrumentos de patrimonio -Empresas Públicas societarias.

Así mismo hasta el momento esta inversión ha generado variaciones positivas (valorización) por un valor de TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS VEINTE Y TRES PESOS CON 74 CENTAVOS (\$383.823.74), según certificación expedida por la empresa AGUAS DE PALMIRA S.A. E.S.P. las cuales están contabilizadas en la cuenta contable 1384, OTRAS CUENTAS POR COBRAR, 14, Dividendos y participaciones por cobrar.

Fundamentada en el artículo 23 de 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- ¿Si esta contabilizada correctamente esta inversión? Si no es correcta, cuál sería la cuenta contable a manejar.

B- En el caso que tengamos un error en la contabilización de la inversión, ¿Cuál sería el procedimiento a seguir?

C- Las variaciones positivas (valorizaciones) o negativas (desvalorizaciones) ¿Qué cuentas contables se deben utilizar?

D- En el caso que tengamos un error en la contabilización de las variaciones positivas (valorizaciones); ¿Cuál sería el procedimiento a seguir?”

En la información reportada a la CGN a través del sistema CHIP por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado Aguas de Palmira S.A.- E.S.P., con corte de presentación al año 2021, se observa que el Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Ltda., posee una inversión equivalente al 0,055% de los instrumentos de patrimonio totales de la entidad que informa.

CONSIDERACIONES

El Instructivo No. 002 del 08 de septiembre de 2014, que contiene las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“1.1.1.1 Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable

De acuerdo con el nuevo marco normativo, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable son aquellas que se esperan negociar (es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado) y que tienen precio cotizado en bolsa. En esta categoría, también se clasificarán las inversiones en instrumentos en patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, en la medida que tengan precio cotizado en bolsa” (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 212 de 2021, señalan:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título 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 el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión. El modelo de negocio hace referencia a la política de gestión de la tesorería de la empresa y se determinará a partir de si se espera que los flujos de efectivo procedan de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses, o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

(...)

6. La categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar, de acuerdo con el modelo de negocio, y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

1.4. Medición posterior

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

(...)

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

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

34. Los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de actividades ordinarias, aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo. Los dividendos pagados reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

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

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

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de actividades ordinarias.

1.5. Reclasificaciones

54. La empresa reclasificará las inversiones de administración de liquidez cuando exista un cambio en el modelo de negocio o cuando existan cambios en la disponibilidad del valor razonable para la medición de las inversiones. En todo caso, las reclasificaciones tendrán efectos prospectivos desde la fecha de reclasificación, por tanto, no se reexpresarán los valores previamente reconocidos, incluyendo las pérdidas o ganancias reconocidas por variaciones del valor razonable o por deterioro de valor.

(...)

61. Las inversiones en instrumentos de patrimonio que se reclasifiquen desde la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral hacia la categoría de costo se medirán, en la nueva categoría, por el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación. La ganancia o pérdida reconocida previamente en el patrimonio y presentada en el otro resultado integral, que se relacione con la inversión reclasificada, permanecerá en el patrimonio hasta que la inversión sea dada de baja en cuentas.

(...)

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 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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de inversiones de administración de liquidez establece que las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral tendrán como medición posterior el ajuste de la diferencia entre el valor registrado de la inversión y el valor razonable de la misma, cualquier diferencia entre dichos valores se reconocerá como un aumento o disminución de la inversión y como contrapartida el registro en el otro resultado integral del patrimonio. Los dividendos decretados provenientes de esta inversión aumentarán el valor en libros de la inversión y el ingreso del periodo, mientras que los dividendos pagados disminuirán el valor de la inversión y aumentarán el efectivo de la entidad.

Igualmente, siguiendo la misma Norma, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y, en la medición posterior, serán objeto de estimación de deterioro, mientras que los dividendos decretados se reconocerán como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

Ahora bien, bajo el entendido que el Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira Ltda (CDA de Palmira) posee una inversión equivalente al 0,055% de los instrumentos de patrimonio de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado Aguas de Palmira S.A.- E.S.P., quien aplica el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el CDA de Palmira no debe clasificar la inversión en la categoría de valor razonable al no cumplir la condición de tener un precio cotizado en bolsa.

Así las cosas, dicha inversión corresponde a una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría de costo, ya que estas son las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que se esperen o no negociar, y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

Por consiguiente, el CDA de Palmira deberá corregir el error contable en el reconocimiento inicial de la categoría correspondiente a la inversión y en la aplicación de su medición posterior. Así pues, conforme se definió anteriormente, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Si el reconocimiento del aumento de las variaciones positivas (valorización, señaladas en su consulta), corresponden al periodo corriente se corregirá el error mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL y un crédito en la subcuenta 480213-Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 4802-FINANCIEROS, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Si el reconocimiento del aumento de las variaciones positivas (valorización, señaladas en su consulta), corresponde a periodos anteriores, se corregirá el error mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO

INTEGRAL y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posterior a la corrección, el CDA de Palmira deberá reclasificar las inversiones de la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral a la categoría de costo por el valor en libros de la inversión en la fecha de reclasificación mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL); y aplicará en su medición posterior lo señalado en los párrafos 50 al 53 de la Norma de inversiones de administración de liquidez, transcritos en las consideraciones de este documento.

CONCEPTO No. 20221100074871 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento de pérdidas por valoración de fondo de inversión colectiva Tasa reglamentada para medir el valor presente de los beneficios posempleo

Doctora

GLADYS MEJÍA GUERRERO

Líder I de Contabilidad

Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. – EMSA E.S.P.

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° 20220010053382 del 23 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. durante el año 2021 reconoció en sus estados financieros la participación en un fondo de inversión colectiva como una inversión de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, el cual fue constituido por el giro de un pago anticipado para llevar a cabo la construcción de unas soluciones fotovoltaicas en donde la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. actúa como contratista de ese proyecto, el cual, se categorizó como un contrato de obra.

Teniendo en cuenta que el fondo de inversión colectiva puede presentar pérdidas por valoración, y que los recursos sobre los cuales se generan esas posible pérdidas están asociados al contrato de obra, ¿estas pérdidas se deben reconocer como un gasto financiero por pérdida de valoración o un costo de construcción de la obra?

De tratase como un costo de construcción, ¿éste sería objeto de reversión si el valor de la inversión se incrementa en el mismo periodo contable en el cual fue reconocida la pérdida de valoración como un costo?

(...)

Como resultado de los constantes trabajos de revisión sobre la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público según la versión 06 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y

Presentación de los Hechos Económicos actualizada de acuerdo con la Resolución 212 de 2021, ha surgido una inquietud respecto al párrafo 18 del numeral 5.2. Beneficios posempleo, capítulo II Pasivos, el cual dicta:

‘La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.’

Cuando la norma habla sobre ‘la tasa reglamentada para este fin, ¿a qué tasa se está refiriendo?, ¿Es la tasa de interés técnico señalada por el Gobierno en el Decreto 2783 de 2001?, ó ¿la tasa de algún otro decreto o reglamentación que se haya emitido para la medición contable de estos pasivos?’.

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, actualizadas mediante la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión. El modelo de negocio hace referencia a la política de gestión de la tesorería de la empresa y se determinará a partir de si se espera que los flujos de efectivo procedan de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses, o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación

mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

4. La categoría de valor razonable con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

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.

6. La categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar, de acuerdo con el modelo de negocio, y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

1.4. Medición posterior

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

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

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

(...)

II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

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.

(...)

5.2.2. Medición

16. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

17. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la empresa realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

18. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Inversiones de administración de liquidez

De conformidad con la Norma de inversiones de administración de liquidez, estas corresponden a 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.

Cuando una inversión de administración de liquidez se clasifica en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado, es porque estas inversiones tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

En este sentido, dado que las variaciones del valor razonable de estas inversiones atienden al comportamiento del mercado, así como que para su clasificación la empresa tuvo que haber atendido al modelo de negocio definido por la administración, aun cuando se hayan recibido como pago anticipado para llevar a cabo la construcción de unas soluciones fotovoltaicas, su reconocimiento en el resultado del periodo se efectuará en la subcuenta 480206-Ganancia por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado de la cuenta 4802-FINANCIEROS o en la subcuenta 580411-Pérdida por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

2 Beneficios posempleo

Atendiendo a lo establecido por la Norma de beneficios a los empleados, los beneficios posempleo se mediarán por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores, mediante una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

Para la determinación del valor presente del pasivo por beneficios posempleo la tasa de descuento que se utilizará corresponderá a la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

Ahora bien, con respecto al término “tasa reglamentada para este fin” es preciso señalar que son las entidades públicas las obligadas a evaluar si existe alguna reglamentación especial que le exija utilizar una tasa de interés específica para el cálculo actuarial de su pasivo pensional. Así, si la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. debe aplicar alguna tasa reglamentada para tal fin, deberá aplicarla para determinar el valor presente de estas obligaciones; en caso contrario, aplicará la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20221100002291 DEL 07-02-2022**

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 BORRÉ 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° 20210010067512 el 24 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Solicito la reconsideración del concepto radicado No. CGN 20211100111881 para que el registro contable de las ventas de contado afecte la caja y el ingreso. Lo anterior, teniendo en cuenta que el referido concepto en la conclusión señala:

“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”.

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 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Las empresas deberán 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 contempla el Devengo, según el cual, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo 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 contable.

En consecuencia, las ventas de contado por venta de bienes con pago inmediato en efectivo se registran mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 42-VENTA DE BIENES. Simultáneamente, registrará un débito en la subcuenta 110501-Caja principal de la cuenta 1105-CAJA, o en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, dependiendo de la modalidad de pago, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES.

A partir de la información anterior, así como de los soportes entregados en la consulta, se efectuó la revisión de las conclusiones señaladas en el concepto con radicado CGN No. 2021110011881 del 16 de diciembre de 2021 y, como resultado de dicho análisis, este despacho ratifica lo allí señalado en relación con el reconocimiento contable de la venta de bienes al contado.

CONCEPTO No. 20221100018791 DEL 04-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de cuenta por cobrar de servicio público a cargo de un tercero, en cumplimiento de un contrato de arrendamiento,

Doctora
LIZETH KATHERINE CÁRDENAS CHONA
Profesional de apoyo
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° 20220010008362 el 17 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Nos permitimos solicitar aclaración en el reconocimiento del servicio de gas de la Empresa de Licores de Cundinamarca-ELC, puesto que el pago de éste de acuerdo con el contrato de arrendamiento del casino de la entidad está a cargo del arrendatario y no de la ELC.

Conforme esta situación se presenta la siguiente inquietud:

1. El soporte de contabilidad para el registro del servicio de gas es el recibo del servicio el cual como titular de la cuenta es la Empresa de Licores de Cundinamarca ELC.

a) ¿La causación del hecho económico sería una cuenta por cobrar al arrendatario? o ¿el reconocimiento del gasto, y posterior la incorporación del reintegro del dinero por parte del arrendatario?”.

Con el fin de ampliar la información de la consulta, se establece comunicación con la consultante el 23 de febrero de 2022, donde se aclaró que existe un contrato para la prestación del servicio de alimentación para los funcionarios de la Empresa de Licores de Cundinamarca, el cual establece que el pago del servicio del gas será asumido por el contratista, a pesar de que la factura se encuentre a nombre de la Empresa de Licores de Cundinamarca, hecho sobre el cual se solicita su reconocimiento contable.

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, modificadas por la Resolución 212 de 2021, 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 las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que con la recepción de la factura del servicio, si bien existe la obligación de realizar el pago del servicio público por parte de la Empresa de Licores de Cundinamarca, de forma simultánea surge un derecho de cobro del mismo al arrendatario, por lo cual la ELC debitará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor que debe cancelar el arrendatario, y acreditará la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Una vez la Empresa de Licores de Cundinamarca realice el pago del servicio público, se debitará la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Cuando el contratista realice el reintegro de los recursos correspondientes al pago del servicio público se cancelará la cuenta por cobrar debitando la subcuenta y cuenta correspondiente al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditando la subcuenta 138426-Pagos por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100019031 DEL 06-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de gestión integral de proyectos suscrito con una empresa pública no cotizante.

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 Inventarios Cuentas por pagar Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de gestión integral de proyectos suscrito con una entidad de gobierno.

Doctora
ROSA CORALIA AGURTO NOVOA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Doctor
CÉSAR IBÁÑEZ MÁRQUEZ
Jefe de Contabilidad
Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y la Región Caribe S.A. - EDUBAR S.A.
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° 20220010008022 el 16 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Introducción

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en adelante MVCT, y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y la Región Caribe S.A. en adelante EDUBAR, convinieron celebrar el contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021.

Los proyectos que serán ejecutados inicialmente en el marco del presente contrato interadministrativo serán los siguientes:

1. “Construcción del plan maestro (fase II) de alcantarillado del municipio de Ariguaní - Departamento del Magdalena.
2. “Construcción de alcantarillado y canal para el drenaje pluvial en diferentes sectores del distrito de Riohacha”.

El objeto contractual determina que EDUBAR se compromete por su cuenta y riesgo, a través de una gerencia de Proyectos con obligación de resultado, a ejecutar la gerencia jurídica, financiera, administrativa y técnica de manera integral de las etapas de revisión y ajustes a diseños, diagnóstico, ejecución de obras y acompañamiento social para llevar a cabo los proyectos definidos en el presente contrato en concordancia con la normativa vigente que establece los lineamientos para su implementación.

(...)

Las entidades tienen criterios diferentes para el reconocimiento contable del hecho económico que surge en la ejecución del contrato de gerencia. El MVCT considera que el recurso se entrega en calidad de pago anticipado y EDUBAR determina que el recurso se recibe en calidad de administración.

(...)

4. Consulta.

Con el propósito de unificar los criterios técnicos contables entre el MVCT y EDUBAR, considerando lo definido en el marco técnico aplicable para cada entidad y en la doctrina contable pública emitida por la CGN, nos permitimos realizar la siguiente consulta:

- ¿Cuál es el tratamiento contable para el MVCT y EDUBAR relacionado con los contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, donde la obligación adquirida por EDUBAR es de resultado, entregando plenamente ejecutado el proyecto, respondiendo sobre la ejecución por su cuenta y riesgo?”.

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

El Consejo de Estado en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, precisó lo siguiente:

“iii. En los contratos celebrados por una entidad pública como contratante, en los que se entreguen dineros a título de pago del precio de un contrato, y a cambio se reciba un bien o servicio, como este

último es el propietario del monto del pago recibido, por lo mismo lo es de los rendimientos financieros o intereses que produzca la inversión del precio recibido. En estos contratos, si hay un “precio anticipado”, una vez pagado pertenece al contratista y por lo mismo sus rendimientos (salvo pacto en contrario), pero si hay un “anticipo”, dado que se entiende como una forma de financiamiento, los rendimientos financieros pertenecen al contratante. El anticipo pasará a ser parte del precio, en la medida en que se amortice siguiendo las cláusulas del contrato.

iv. Por el contrario, si una entidad pública como contratante entrega unos dineros en administración, verbi gratia para ser invertidos, éstos no ingresan al patrimonio del contratista, y por lo mismo los rendimientos que lo acrecen son de la entidad contratante que es la propietaria del capital. En este caso, el precio del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o cualquier otra forma de retribución que se pacte.

(...)

En palabras del Dr. Sanz González:

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

“(…)

“Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.”

(...)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar

aquella que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

(...)

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y de la Región Caribe S.A. – EDUBAR S.A., estipula en sus cláusulas:

“PRIMERA: OBJETO. - EDUBAR se compromete por su cuenta y riesgo, a través de una gerencia de Proyectos con obligación de resultado, a ejecutar la gerencia jurídica, financiera, administrativa y técnica de manera integral de las etapas de revisión y ajustes a diseños, diagnóstico, ejecución de obras y acompañamiento social para llevar a cabo los proyectos definidos en el presente contrato en concordancia con la normativa vigente que establece los lineamientos para su implementación.

SEGUNDA: ALCANCE AL OBJETO: (...)

PARÁGRAFO. Los proyectos que serán ejecutados inicialmente en el marco del presente contrato interadministrativo serán los siguientes:

1. “CONSTRUCCIÓN DEL PLAN MAESTRO (FASEII) DE ALCANTARILLADO DEL MUNICIPIO DE ARIGUANÍ - DEPARTAMENTO DEL MAGDALENA.
2. “CONSTRUCCIÓN DE ALCANTARILLADO Y CANAL PARA EL DRENAJE PLUVIAL EN DIFERENTES SECTORES DEL DISTRITO DE RIOHACHA”.

TERCERA: OBLIGACIONES A CARGO DE EDUBAR. - En desarrollo del objeto del presente contrato interadministrativo EDUBAR, se obliga con las siguientes obligaciones:

A) OBLIGACIONES GENERALES:

1. Cumplir con el objeto del presente Contrato Interadministrativo disponiendo de la infraestructura técnica, operativa y administrativa para su ejecución.

2. Adelantar oportunamente los trámites y cumplir los requisitos para la ejecución del contrato.

3. Presentar el (los) informe(s) de las actividades realizadas durante el mes o periodo correspondiente.

(...)

8. Responder por las actuaciones y omisiones derivadas de la celebración del presente contrato interadministrativo y de su ejecución, guardando la confidencialidad a que haya lugar.

(...)

B) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:

1. Efectuar por su cuenta y riesgo las actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras requeridas para la ejecución del objeto del presente contrato.

(...)

3. Efectuar bajo su cuenta y riesgo la contratación derivada (obra e interventoría y ajuste de diseños) que se requiera para la ejecución de los proyectos definidos por EL MINISTERIO con cargo a los recursos aportados al presente contrato interadministrativo. En este sentido es importante señalar, que de conformidad con las resoluciones 248 y 249 de 2020 de la Agencia Colombia Compra Eficiente se hace exigible para los procesos de licitación para obras de infraestructura de agua potable y saneamiento básico y para la modalidad contractual llave en mano, la aplicación de documentos tipo, prerrogativa que deberá aplicar EDUBAR en la contratación de las obras.

4. Constituir un mecanismo financiero en donde se administrarán los recursos para la ejecución del proyecto girados por la Nación y/o las entidades territoriales.

5. En caso de que se generen rendimientos financieros de los recursos desembolsados por EL MINISTERIO para la ejecución del proyecto, distintos de los destinados a remunerar los servicios de gerencia integral, deberán ser devueltos al tesoro nacional, en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019.

(...)

8. Efectuar las actividades de monitoreo, seguimiento y control a la ejecución de los contratos derivados que se suscriban en el desarrollo del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, mediante una supervisión eficaz que identifique de manera oportuna los requerimientos de los proyectos, y contribuya a agilizar los procesos y procedimientos necesarios para garantizar la ejecución de los recursos asignados.

(...)

13. Al finalizar la ejecución de los proyectos reintegrar a la Dirección Nacional del Tesoro los recursos no ejecutados desembolsados, así como los rendimientos financieros descritos en el numeral 4 de la presente cláusula.

14. Recibir los recursos entregados por EL MINISTERIO para la ejecución del presente contrato y realizar las incorporaciones presupuestales para su ejecución.

(...)

CUARTA: OBLIGACIONES DE EL MINISTERIO. -

1. Desembolsar a favor de EDUBAR el valor correspondiente a los recursos que se entregarán para la ejecución del objeto del contrato, según las condiciones pactadas.

2. Pagar a EDUBAR la contraprestación pactada por los servicios de gerencia integral de proyectos.

(...)

QUINTA: PLAZO. – El plazo de ejecución del contrato interadministrativo será de treinta y dos (32) meses, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución. Dicho plazo podrá prorrogarse de común acuerdo previa concertación sobre la cuota de gerencia que pudiere demandar dicha prórroga.

SEXTA: VALOR. - El valor del presente Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos es:

· El valor de la remuneración a cargo de EL MINISTERIO por los servicios de Gerencia Integral de Proyectos a favor de EDUBAR es de (...) incluidos todos los impuestos a que haya lugar, suma que será pagada por EL MINISTERIO y que se encuentra amparada presupuestalmente en los Certificados de Disponibilidad Presupuestal respectivos expedidos por la Subdirección de Finanzas y Presupuesto de EL MINISTERIO.

· El valor de los recursos entregados por EL MINISTERIO para la ejecución de los proyectos a EDUBAR será la suma de (...) suma que será entregada por EL MINISTERIO a EDUBAR la cual se encuentra amparada presupuestalmente en los Certificados de Disponibilidad Presupuestal respectivos expedidos, por la Subdirección de Finanzas y Presupuesto de EL MINISTERIO.

SÉPTIMA: DESEMBOLSO Y PAGO DE RECURSOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO.

A. RECURSOS PROVENIENTES DE LA NACIÓN:

(...) EL MINISTERIO pagará a EDUBAR el valor del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos de la siguiente manera:

1. Un (1) primer desembolso correspondiente al 20% del monto de los recursos a cargo de la Nación, es decir la suma de (...) que se realizará contra la firma del presente contrato y el cumplimiento de los

requisitos legales para su ejecución. Este valor incluye el 20% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, esto es la suma de (...) suma que incluye IVA.

Los recursos correspondientes a la remuneración de EDUBAR serán transferidos a título de pago anticipado para el desarrollo de las siguientes actividades preliminares:

(...)

2. Un segundo desembolso correspondiente al 40% del monto de los recursos a cargo de la Nación, es decir la suma de (...) contra apertura de los procesos de contratación de las obras e interventorías. Este valor incluye el 40% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, que corresponde a la suma de (...) suma que incluye IVA.

3. Un tercer y último desembolso correspondiente al 40% del monto de los recursos por un valor de (...) previa presentación de la certificación que demuestre el inicio de los contratos derivados de obra e interventoría, inicio que en todo caso se entenderá efectuado con la aprobación de las pólizas de cumplimiento exigidas a los contratistas. Este valor incluye el 40% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, que corresponde a la suma de (...) suma que incluye IVA.

(...)

PARÁGRAFO SEPTIMO: La obligación que asume EDUBAR en el presente contrato interadministrativo es de resultado respecto al objeto. Sin embargo, sus actividades se limitarán al monto de los recursos asignados para la ejecución de cada uno de los proyectos viabilizados por EL MINISTERIO.

PARÁGRAFO OCTAVO: EL MINISTERIO y los municipios beneficiarios, en virtud de los convenios derivados o los documentos de vinculación que se suscriban, podrá aportar recursos adicionales al presente contrato, para lo cual se deberá hacer la notificación respectiva entre las partes para que de mutuo acuerdo se suscriba la respectiva adición, previa revisión o ajuste del costo de gerencia.

(...)

OCTAVA: INFORMES. - EDUBAR se obliga a presentar por escrito los informes que solicite EL MINISTERIO a través del supervisor. Sin perjuicio de lo anterior, deberá presentar a satisfacción del supervisor, lo siguiente:

1. Reportes mensuales en los cuales se detalle el avance de la ejecución de los proyectos. El formato de presentación del informe será acordado entre las partes previo al inicio de la ejecución de los proyectos. En todo caso, el tiempo transcurrido entre la fecha de corte y la presentación de la información por parte de EDUBAR no debe superar los cinco (5) días calendario de cada mes.

2. Informes mensuales de ejecución financiera, en los que se reporten los pagos efectivos por fuente de recursos, derivados de la ejecución del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, para que EL MINISTERIO realice el reconocimiento contable de los hechos financieros, económicos,

sociales y ambientales que correspondan. El informe debe discriminar causación y pagos. Estos informes serán entregados dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación del periodo respectivo, excepto el informe con corte al mes de diciembre, el cual será remitido la última semana del mes de enero del año siguiente.

3. Informes bimestrales de gestión del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, en los cuales se reporte el avance en el cumplimiento de las obligaciones de EDUBAR. Los informes deben contener la información contractual y el detalle de ejecución física y presupuestal de cada uno de los contratos derivados suscritos por EDUBAR para el cumplimiento del objeto del presente contrato. Los informes deberán entregarse en el modelo que se acuerde con el Ministerio, dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada bimestre, excepto el informe de gestión final que será entregado dentro del primer mes a partir del vencimiento del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos.

NOVENA: SUPERVISIÓN Y CONTROL. - La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de EDUBAR será ejercida por el la subdirectora de Proyectos o quien designe por escrito el Ordenador del Gasto de EL MINISTERIO, quien será el responsable de aprobar los pagos, los informes que presente EDUBAR, de proyectar el acta de liquidación definitiva del contrato, y en general cumplir con lo previsto en el Manual de Contratación de EL MINISTERIO. De igual manera podrá realizar las observaciones y sugerencias

(...)

2. Verificar que EDUBAR cumpla con el objeto y obligaciones del contrato, en términos de cantidad, calidad y oportunidad de los servicios contratados, conforme a lo estipulado en el presente documento.

(...)

VIGÉSIMA SEGUNDA: COSTOS. - LAS PARTES declararán que los costos en que incurra EDUBAR para cumplir con las obligaciones del presente contrato interadministrativo fueron contemplados por EDUBAR en su propuesta y por lo tanto el valor que se acuerda pagar por sus servicios incluye todos los costos relacionados con el objeto contractual. En consecuencia, la entidad contratante no contrae obligación alguna con terceros, tales como transporte, costos laborales, servicios públicos, en general, cualquier otra erogación derivada de las actividades de EDUBAR". (Subrayado fuera de texto)

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 Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 211 de 2021, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: "(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos".

Así mismo, el referido Marco en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, indica:

“6.1.1 Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

(...)

6.1.5. Gastos

77. 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 o utilidades”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución No. 211 de 2021, señala:

“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) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

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, venta o distribución gratuita.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien". (Subrayado fuera de texto)

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 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. 212 de 2021, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: "(...) las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos".

Así mismo, el referido Marco en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, indica:

"6.1.1 Activos

52. 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, el derecho de 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.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

64. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

6.1.4. Ingresos

69. 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 al patrimonio.

(...)

6.1.5. Costos

71. 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.

72. 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)

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 No. 212 de 2021, 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.

(...)

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) venderse 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.

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 venta.

(...)

9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

27. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO 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.

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.

(...)

1.2. 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". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y de la Región Caribe S.A. – EDUBAR S.A., se concluye que este corresponde a un contrato de gestión integral de proyectos, por cuanto EDUBAR S.A., como entidad asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutados los proyectos acordados en el contrato, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y recibe como contraprestación el monto fijado como valor del contrato, elementos que están en concordancia con lo señalado por el Consejo de Estado mediante el concepto No. 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008.

Las anteriores particularidades diferencian este tipo de contrato del correspondiente a la entrega y recibo de recursos en administración.

El procedimiento contable a cargo de las entidades es el que se indica a continuación:

1. Tratamiento contable de la entrega anticipada de recursos

El registro contable de la entrega de recursos dependerá de la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo o si se trata del pago de obligaciones reconocidas previamente derivadas de la obtención de bienes o servicios.

El Ministerio registrará los recursos entregados a EDUBAR S.A. con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos se entregan a título de anticipo, o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS

PAGADOS POR ANTICIPADOS, si los recursos se entregan a título de pago anticipado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, EDUBAR S.A. registrará los recursos recibidos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, si los recibe a título de anticipo, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si los recibe a título de pago anticipado-

2. Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de EDUBAR S.A.

Cuando EDUBAR S.A. contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar al Ministerio, reconocerá los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de la ejecución de dicha contratación. Como consecuencia de lo anterior, cuando EDUBAR S.A. entregue los recursos, de manera anticipada, a sus contratistas, los reconocerá como activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este va a proveer.

- Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando la EDUBAR S.A. reciba los bienes o servicios contratados con cada tercero.

3. Reconocimiento de inventarios por parte de EDUBAR S.A.

Cuando EDUBAR S.A. tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios al Ministerio, pero aún no se ha causado el ingreso respectivo por cuanto tiene el control de los bienes y servicios recibidos de los contratistas, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

4. Recibo de los bienes por parte del Ministerio

El Ministerio reconoce en su contabilidad los bienes recibidos en la ejecución del contrato cuando le hayan sido transferidos tanto los riesgos como las ventajas inherentes asociadas a estos, clasificándolos de acuerdo con la destinación futura prevista para estos bienes. Por tanto, cuando ha previsto ceder los bienes recibidos a otra entidad pública en una operación sin contraprestación, se deben reconocer como inventarios.

Así las cosas, si el Ministerio recibe los bienes una vez están finalizados, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y en el caso en que el Ministerio reciba de forma parcial o gradualmente los bienes con base en la suscripción de actas de recibo parcial o documento correspondiente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1520-PRODUCTOS

EN PROCESO. En cualquiera de los casos acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos. Si el valor de los bienes o servicios recibidos excede los recursos girados, la diferencia la reconocerá acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Con la entrega parcial o total de los bienes, y la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes asociadas a estos, EDUBAR S.A. reconocerá el ingreso correspondiente a la venta de los bienes acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 4-INGRESOS, y debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. De manera simultánea, debitará el costo de ventas que corresponda y acreditará las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS donde los había reconocido.

5. Tratamiento contable de los rendimientos financieros.

Dependiendo del acuerdo de las partes y conforme al pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, los rendimientos financieros que provengan de los recursos girados a título de anticipo o de pago anticipado, requieren un reconocimiento contable diferenciado.

Si la entrega responde a la naturaleza de un pago anticipado, el contratista asume el control sobre el efectivo recibido y, por tanto, los rendimientos financieros que eventualmente pueda obtener como producto de operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario, si los desembolsos son recibidos por el contratista en calidad de anticipo, los rendimientos financieros que se generen, en razón a su naturaleza, se reintegrarán al Tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia.

Si los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al Ministerio reconocer el hecho, para ello debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditará la subcuenta 480201-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros originados en los recursos girados en calidad de pago anticipado no generan registro de derecho ni ingreso alguno para el Ministerio, toda vez que le pertenecen a EDUBAR S.A.

6. Entrega al beneficiario final de los bienes por parte del Ministerio

Cuando se realice la entrega de bienes a otras entidades en una operación sin contraprestación, transfiriendo el control, los riesgos y las ventajas inherentes a los mismos, por ejemplo, la

infraestructura que conforma una obra pública, el Ministerio reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes cedidos.

La entidad de gobierno receptora incorporará 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 un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100057621 DEL 09-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de saldos sin depurar

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de saldos sin depurar

Doctor

PEDRO VICENTE ARTURO ACOSTA

Subgerente Administrativo y Financiero

E.S.P. Centrales Eléctricas de Nariño S.A.

San Juan de 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° 20220010035192 del 29 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad requiere el lineamiento de la Contaduría General de la Nación respecto al tratamiento contable de hechos económicos establecidos entre el Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las zonas no Interconectadas – Ipse y Centrales Eléctricas de Nariño – Cedenar S.A. E.S.P. que se relacionan a continuación:

*Operaciones Recíprocas cuenta 138515-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios Ipse a Cedenar:

1. Interés del pagaré correspondiente a los años 1999 a 2004: Corresponde a intereses de saldo de pagaré. El título fue cedido a Cisa y en 2015 Cedenar concilió con esta entidad extinguiendo la obligación.

2. Saldo antiguos por valor de \$4.203.123,95: Corresponde a interés e indexación de los valores reintegrados de contratos del año 1991 y de 1986, de lo cuales Cedenar reintegró el saldo después de la liquidación de los contratos.

3. Interés por \$709.924.110 del pagaré firmado en 1993: Corresponde a los intereses del pagaré que se capitalizó en Cedenar, que le representó al Ipse entrar como accionista mayoritario, y los intereses corresponden a los meses de septiembre a noviembre de 2003. Cedenar no lo contempla como cuenta por pagar.

4. Legalización Contrato 5731 de 1989: Corresponde a los valores de los anticipos de contratos no legalizados por Cedenar.

Total de la deuda a favor del Ipse \$1.442.263.957,84

*Operaciones recíprocas cuentas por cobrar Cedenar a Ipse

1. Contrato Interadministrativo 091 de 2008 “Evaluación de la generación de energía en el grupo eléctrico convencional utilizando biodiesel como combustible, para ser ubicado en la población de Salahonda cabecera municipal de Francisco Pizarro” Plan Piloto Salahonda Nariño: Corresponde a un saldo a favor de CEDENAR por valor a cobrar a Ipse más los intereses.

2. Saldos antiguos por vigilancia de Termotumaco, herramientas y AOM por valor de \$1.1015.710.761,60 reconocidos por el Ipse en acta del 22 de abril de 2002.

Total de la deuda a favor de Cedenar \$1.461.265.931,00

Adicionalmente indican:

“Se enfatiza el hecho de que, legalmente han operado para todas las deudas relacionadas en el presente documento, los fenómenos jurídicos de las prescripción y caducidad respecto de los rubros que fueron respaldados con títulos valores como pagarés, y títulos ejecutivos complejos como los contratos suscritos entre las partes lo que impide a las entidades ejercer los respectivos cobros.

Por lo expuesto anteriormente, y con el fin de lograr depurar estos saldos antiguos, se eleva la presente consulta conjunta entre el Ipse y Cedenar S.A. E.S.P., en orden a que se nos indique si es procedente retirar de los Estados Financieros de cada entidad estos valores los que se encuentran totalmente deteriorados y el procedimiento a realizar o aplicar”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones Generales

El 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 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”.

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

(...)

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

2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, 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.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad 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 entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad 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.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia

(...)

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.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

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

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo No. 002 de 2015, por el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, señala:

“La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las Entidades de Gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de Gobierno Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta” (Subrayado fuera de texto).

3. Consideraciones sobre Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Respecto a la normativa 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

62. 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 existen 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.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indican:

“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

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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 dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

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

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la empresa aplicará la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

(...)

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 empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

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

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo No. 002 de 2014, mediante el cual la CGN imparte instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“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 de 2015, año en que inicia el período 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” (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.

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 contable, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para permanecer reconocidas como activo.

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.

Por otro lado, las entidades contables, de acuerdo con lo dispuesto en los lineamientos de los instructivos para la transición a los respectivos Marcos Normativos, debieron haber realizado las actividades que las hayan llevado a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir de una manera distinta los elementos que no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio de acuerdo con su definición en los Marcos Conceptuales correspondientes.

Así mismo, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para ambos Marcos Normativos, indica que ante un error por omisión o inexactitud para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados, la entidad contable 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 esto. Por lo que, 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.

De esta manera, las entidades contables deberán aplicar los literales A y B de estas conclusiones, según evalúen si contaban o no con la información suficiente, durante periodos anteriores o en la transición a los nuevos marcos normativos contables, para determinar que las cuentas por cobrar y por pagar cumplieran con los criterios para mantenerlas reconocidas. Sin embargo, con base en la información suministrada en su consulta sobre los casos de las cuentas por cobrar 1 y 2 del Ipse a Cedenar, relacionados con el pagaré cedido a Cisa y los saldos antiguos de intereses e indexación de los valores reintegrados de contratos del año 1991 y de 1986, las entidades contables deberán aplicar el literal A de estas conclusiones.

A. Cuando las entidades contables tenían la información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos:

En caso de haber contado con la información disponible en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos o durante los periodos anteriores, y de haberse omitido o existido una mala interpretación de la información, eventos que dan origen a un error, las entidades contables deberán realizar el tratamiento contable de estas partidas como corrección de errores de periodos anteriores.

Por consiguiente, para corregir el error relacionado con cuentas por cobrar que permanecen reconocidas de las cuales no se espera la entrada de flujo financiero, las entidades contables debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si existe deterioro, acreditarán la cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en la que tenga reconocida la cuenta por cobrar objeto de su consulta. La diferencia que se presente se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según el marco normativo aplicable.

De igual forma, para corregir el error relacionado con cuentas por pagar que permanecen reconocidas y de las cuales ya se han extinguido las obligaciones que las originaron, las entidades contables debitarán la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según el marco normativo aplicable.

Asimismo, para efectos de presentación, cuando la entidad contable corrija errores considerados materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

B. Cuando las entidades contables no tenían información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos:

En caso de no haber contado con la información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos, es decir, solamente hasta el periodo actual se obtuvo la información sobre los hechos económicos objeto de su consulta, las entidades contables deberán realizar el tratamiento contable de estas partidas como una baja en cuentas producto del proceso de depuración contable permanente y sostenible.

Por consiguiente, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, las entidades contables debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si existe deterioro, y acreditarán la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. La diferencia que se presente se registrará mediante el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, las entidades contables debitarán la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS y acreditarán la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20221100058421 DEL 19-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar Normativa aplicable a la depuración contable de cuentas por cobrar

Doctora

ÉRIKA TATIANA CARRASCAL CARRASCAL

Abogada de Cartera

E.S.E. Empresa Social del Estado del Meta - Solución Salud

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° 20221400038762 del 21 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto para realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos cuyos deudores corresponden a EPS liquidadas o fueron clasificadas como cartera de difícil recaudo, en atención a que se requiere tener presente la normativa que regula la realización de dicho trámite para efecto de realizar un comité de sostenibilidad financiera.

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 Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

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 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”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio

se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

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 212 de 2021, 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.

(...)

2.4. 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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la

diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 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 de texto).

CONCLUSIONES

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

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, 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 el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de las mismas, sino de las dificultades para su recaudo.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. La diferencia se debitará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, se precisa la normativa contable que regula la baja en cuentas de las cuentas por cobrar para ESE:

1. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
2. 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.
3. El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicha normativa se puede consultar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → 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 → Elegir la última versión de las Normas y del Marco Conceptual, y en Procedimientos Transversales → Elegir el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20221100065871 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por Cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de baja en cuentas de cuentas por cobrar EPS en proceso de liquidación.

Doctor
NIDIA ROCÍO VARGAS CÓRDOBA
Contadora Pública
Empresa Social del Estado Salud Pesca
Pesca, 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° 20220010044332 del 28 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para solicitar amablemente o remitir a quien corresponda su asesoría en el proceso a realizar y la normatividad a tener en cuenta para dar de baja en cuentas de las cuentas por cobrar de EPS que se encuentran en proceso de liquidación y que a la fecha no han reconocido la deuda a la entidad”.

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.

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.

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”.

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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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 212 de 2021, disponen:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, respecto a 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 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; o iv) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, 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 dejen de cumplir 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 la empresa deberá adelantar las gestiones administrativas y realizar el proceso de depuración contable 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 el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de estas, sino de las dificultades para su recaudo.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la empresa, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas,

esta se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y, la diferencia que se presente, se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, se precisa que la normativa contable que regula la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar en la Empresa Social del Estado Salud Pesca es la siguiente:

1. 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.
2. 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.
3. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicha normativa puede ser consultada en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → 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 → Elegir la última versión de las Normas y del Marco Conceptual, y en Procedimientos Transversales → Elegir el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20221100074451 DEL 16-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Cuentas por cobrar de difícil recaudo.

Doctora
LILIANA ISMERY GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
E.S.E. Pasto Salud
San Juan de 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° 20220010052052 del 11 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comendidamente solicito concepto en relación al manejo contable de la prestación de servicios de salud a la población extranjera no asegurada.

Lo anterior por cuanto en el informe que se envía trimestralmente al Ministerio de Salud y Protección Social. del decreto 2193/04, se solicita que la cartera por población extranjera debe estar registrada en la cuenta 138509- cuentas por cobrar de difícil recaudo-población extranjera no asegurada.

La cartera que posee Pasto Salud ESE, con corte al tercer trimestre de 2022, está clasificada dentro de las edades de 30 a 60 días, considerada como cartera corriente y a esta fecha ya se encuentra cancelada por el deudor.

Nos queda la inquietud si el Ministerio realizó la consulta a la Contaduría donde se permite clasificar directamente la cartera de la población extranjera no asegurada en deudas de difícil recaudo, teniendo en cuenta que para realizar esta clasificación se debe surtir un proceso y que además debe estar deteriorada en un 100%”.

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

Administrar Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de 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”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO de la siguiente manera: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

(...)

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

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)".

CONCLUSIONES

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 aspectos relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la empresa para la recuperación de saldos. Por lo tanto, cuando la cartera del caso particular presente niveles considerables de antigüedad y morosidad, la empresa podrá efectuar la reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

Es de precisar que, la Contaduría General de la Nación no ha regulado asuntos relacionados con la antigüedad de la cartera, toda vez que la responsabilidad recae sobre la administración de la empresa, tal como lo indica la Resolución 193 de 2016, la cual establece que los preparadores de la información financiera y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables por la operatividad eficiente del proceso contable, por lo tanto, estos deberán adelantar actividades para el reconocimiento, medición posterior y revelación de la información contable pública que tengan a su cargo.

Ahora bien, la Norma de cuentas por cobrar indica que con posterioridad a su reconocimiento las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor, por lo tanto, con independencia de la cuenta contable en la que se registren, son objeto de estimación del deterioro.

De lo anterior se concluye que el deterioro no es un concepto que debe ser considerado al momento de efectuar la reclasificación de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, toda vez que como ya se indicó, la reclasificación procede cuando la cartera del caso particular presente niveles considerables de antigüedad y morosidad.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022

20221100028621 del 06-05-2022

20221100028971 del 09-05-2022

20221100033531 del 24-05-2022

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

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

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

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

1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS

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

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS**CONCEPTO No. 20221100012281 DEL 09-03-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones en asociadas
	SUBTEMAS	Cambios en el porcentaje de participación patrimonial

Doctora
 MARIA ZORAYDA MOSQUERA M
 Profesional financiero
 Empresas Municipales de Cali - EMCALI
 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° 20220010004932 el 02 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta solicita orientación sobre el reconocimiento de la reducción del porcentaje de participación de las Empresas Municipales de Cali E.I.C.E. E.S.P. -EMCALI-, en la empresa Centrales De Transportes S.A., como consecuencia de la nueva emisión de acciones por parte de ésta última, aclarando que la entidad consultante mantiene la clasificación de entidad asociada bajo la premisa de mantener influencia significativa sobre la inversión.

Por último, se adiciona el resumen de composición patrimonial de Central de Transportes S.A., donde se observa una participación de Empresas Municipales de Cali E.I.C.E. E.S.P. de 19,61%, a partir del 01 de diciembre de 2021. Además, se adjunta el “Reglamento para la emisión y colocación de acciones Emisión ordinaria” para el conocimiento general del proceso efectuado.

CONSIDERACIONES

La Norma de inversiones en asociadas 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 212 de 2021, señala:

“6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la empresa tenga en otras empresas 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 empresa para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.
3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la empresa posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria (...) Por su parte, se presumirá que la empresa no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.” (Subrayado fuera de texto)

Para sustentar la existencia de la influencia significativa, la misma Norma señala:

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

En la medición posterior establecida en el numeral 6.3. de la Norma de inversiones en asociadas, se determina que:

“7. Con posterioridad al reconocimiento, la empresa medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la empresa en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.” (Subrayado fuera de texto)

Dado el caso en que la inversión mantenida por EMCALI no cumpla con las condiciones para ser clasificada como inversión en asociada, deberá aplicar lo establecido en el numeral 6.4. Reclasificaciones, de la misma norma, que señala:

“(…) 21. Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, se reclasificará 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.

22. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor razonable con cambios en el resultado cuando, de acuerdo con el modelo de negocio, la empresa tenga la inversión exclusivamente para negociarla y pueda medirse al valor razonable. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor razonable y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

23. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor razonable con cambios en el otro resultado integral cuando, de acuerdo con el modelo de negocio, la empresa no tenga la inversión exclusivamente para negociarla y pueda medirse al valor razonable. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor razonable y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio y se presentará en el otro resultado integral.

24. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando no pueda medirse al valor razonable, con independencia de que la empresa, de acuerdo con el modelo de negocio, espere o no negociarla. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros

(...)

26. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación”.

Respecto a la información a revelar de las inversiones clasificadas como asociadas el numeral 6.5 Revelaciones, establece:

“28. La empresa revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene influencia significativa sobre una empresa”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y respecto a la inversión en la Central de Transportes S.A., EMCALI deberá tener en cuenta lo siguiente:

Si aún con la disminución al 19,6% de participación EMCALI continúa ejerciendo influencia significativa, esto es que puede intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, la reducción de participación no implica un reconocimiento contable adicional, sino que se seguirá aplicando el Método de Participación Patrimonial. Adicionalmente, deberá revelar en las notas a los Estados Financieros los juicios y supuestos, que lo llevaron a concluir que tiene influencia significativa a pesar, de que la participación es inferior al 20%.

Ahora bien, si la empresa determina que no cumple con los criterios para que continúe como inversión en asociada, deberá realizar la reclasificación de la inversión 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; y con posterioridad a la

reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

CONCEPTO No. 20221100075151 DEL 27-12-2022

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Acuerdos conjuntos. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes en efectivo entregados al Consorcio Hemocentro del Centro-Oriente Colombiano y reconocimiento de los ingresos, costos y gastos por parte de la E.S.E. Hospital Regional de Duitama.

Doctor

LUIS GABRIEL TÉLLEZ CÁRDENAS

Profesional Universitario - Contador

E.S.E. Hospital Regional de Duitama

Duitama, 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° 20220010053762 del 24 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La ESE Hospital Regional de Duitama Nit 891.855.438-4, la ESE Hospital San Rafael de Tunja Nit 891.800.231-0 y la ESE Hospital Regional de Sogamoso Nit 891.855.039-9 en Junio 27 del año 2007 crearon el CONSORCIO HEMOCENTRO DEL CENTRO ORIENTE COLOMBIANO con una participación del 33.33% cada uno.

(…)

1. Es correcta la contabilización del efectivo aportado en la subcuenta 138401 Aportes de capital por cobrar de la cuenta 1384 Otras cuentas por cobrar o en que subcuenta debemos tener registrado dicho aporte.

2. Es correcta la contabilización realizada por la ESE Hospital Regional de Duitama del 33% de los resultados del ejercicio del Hemocentro del centro oriente colombiano según certificación expedida por ellos debitando la subcuenta 123305 Empresas públicas societarias de la cuenta 1233 Inversiones en negocios conjuntos contabilizados por el método de participación patrimonial y acreditando la subcuenta 327603 Inversiones en empresas públicas societarias de la cuenta 3276 Ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en negocios conjuntos, o cuales son la subcuentas que se deberían de utilizar para registrar en la contabilidad de

la ESE Hospital Regional de Duitama el 33% certificado de los ingresos, costos y gastos del ejercicio del Hemocentro del centro oriente colombiano”.

CONSIDERACIONES

El documento de constitución del Consorcio Hemocentro del Centro-Oriente Colombiano integrado por los hospitales Empresas Sociales del Estado San Rafael de Tunja, Regional de Duitama y Regional de Sogamoso, celebrado el 27 de junio de 2007, establece que:

“ARTÍCULO 1°. CONSTITUCIÓN DEL CONSORCIO. Constituir el consorcio denominado Consorcio Hemocentro del Centro-Oriente Colombiano, para la administración y manejo del Banco de Sangre clasificado como Categoría A, fruto de la asociación que en este consorcio se materializa a través de la vinculación de los Bancos de sangre de las EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO SAN RAFAEL DE TUNJA, REGIONAL DE DUITAMA Y REGIONAL DE SOGAMOSO, en los términos del Decreto 1571 de 1993, con el fin de optimizar la gestión y resultados en el manejo de la sangre y hemoderivados en el centro-oriente colombiano.

PARÁGRAFO: En virtud de este CONSORCIO no se constituye una nueva persona jurídica. Por lo tanto, los integrantes del CONSORCIO mantendrán sus capacidades legales y comerciales en forma individual y continuarán, en lo que no se relaciona directamente con el CONSORCIO HEMOCENTRO DEL CENTRO-ORIENTE COLOMBIANO desarrollando sus funciones y objeto social en la forma y para las finalidades que fueron creados, sin perjuicio de la administración que la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN RAFAEL DE TUNJA debe hacer del HEMOCENTRO DEL CENTRO-ORIENTE COLOMBIANO.

ARTÍCULO 2°. NOMBRE. El Consorcio que se constituye se denominará para todos los efectos legales, CONSORCIO HEMOCENTRO DEL CENTRO-ORIENTE COLOMBIANO.

ARTÍCULO 3°. OBJETO. Los CONSORCIADOS, dentro del marco de sus respectivas competencias, presentarán conjuntamente el servicio de BANCO DE SANGRE CATEGORIA A, para adelantar actividades relacionadas con la obtención, procesamiento, almacenamiento y venta de sangre humana destinada a la transfusión de la sangre total o en componentes separados, procedimientos de aféresis y a otros procedimientos preventivos, terapéuticos y de investigación; con el propósito de asegurar la calidad de la sangre y sus derivados, optimizar la gestión y resultados del suministro de sangre en el sector salud del centro-oriente colombiano.

PARÁGRAFO: El consorcio podrá adquirir derechos y asumir las obligaciones necesarias, dirigidas a la realización de objeto.

(...)

ARTÍCULO 7°. DERECHOS DE LOS CONSORCIADOS. Cada uno de los consorciados, por ostentar tal calidad tiene derecho a:

1. Participar en las decisiones y negociaciones del Consorcio

2. Participar en los organismos de dirección y control del Consorcio.
3. Beneficiarse de los resultados obtenidos dentro del Consorcio.
4. Exigir el cumplimiento de las obligaciones por parte de los demás consorciados.

(...)

ARTÍCULO 10°. APORTES. Cada uno de los CONSORCIADOS hará un aporte de CIENTO CUARENTA MILLONES DE PESOS (\$140.000.000,00) representados en equipos y en efectivo, lo cual se hará de la siguiente forma: 1) Un aporte de SETENTA MILLONES DE PESOS (\$70.000.000,00) en efectivo, suma que será girada dentro de los VEINTE (20) días siguientes a la firma del presente documento. 2) El saldo de los aportes estará representado en equipos, los cuales se entregarán al HEMOCENTRO DEL CENTRO ORIENTE COLOMBIANO dentro de los TRES (3) meses siguientes a la firma del presente documento.

(...)

ARTÍCULO 11°. PARTICIPACIÓN DE LOS SOCIOS. Los integrantes del Consorcio participarán de los resultados obtenidos en la operación del HEMOCENTRO DEL CENTRO – ORIENTE COLOMBIANO, porcentualmente conforme con los aportes realizados. Los consorciados son responsables en forma conjunta y solidaria en relación con las actividades que realicen y con los compromisos que adquieran. Cada consorciado se obliga a cumplir con su participación en los trabajos y/o aportes a que se compromete mancomunadamente.

(...)

ARTÍCULO 12°. CREACIÓN DE CUENTA ESPECÍFICA PARA LA OPERACIÓN DEL HEMOCENTRO DEL CENTRO – ORIENTE COLOMBIANO: Se abrirá una cuenta de destinación específica, a la cual ingresarán los aportes, los recursos de la operación y recaudos del HEMOCENTRO DEL CENTRO – ORIENTE COLOMBIANO y de la misma se efectuarán las erogaciones correspondientes para todos los gastos de operación y funcionamiento. Esta cuenta deberá administrarse con estricta observancia de la normatividad contable vigente, la cual estará a cargo del representante legal del consorcio” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 212 de 2021, señalan:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una 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.

(...)

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 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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS de la siguiente manera: “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.”. Además, se establece que esta cuenta se debita con “el valor de los dineros entregados como avances y anticipos” y se acredita, entre otros, con “el valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de acuerdos conjuntos, 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. Adicionalmente, las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una empresa, sino el uso de activos y otros recursos de cada una de las empresas participantes para el desarrollo de la operación.

Por lo anterior, la empresa 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.

Ahora bien, en el entendido de que el Hemocentro del Centro – Oriente Colombiano no es un negocio conjunto constituido con un patrimonio independiente al de sus operadores (tal como se encuentra estipulado en el parágrafo del artículo 1° del documento de constitución del Consorcio), no se debe utilizar la subcuenta 123305-Empresas públicas societarias de la cuenta 1233-INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, ni la subcuenta 327603-Inversiones en empresas públicas societarias de la cuenta 3276-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

En este sentido, la E.S.E. Hospital Regional de Duitama reconocerá su participación certificada del 33% atendiendo a lo establecido en la Norma de acuerdos conjuntos para operaciones conjuntas

sobre cada uno de los elementos de la información financiera del Consorcio. En consecuencia, el reconocimiento de su participación en los ingresos se realizará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD; el reconocimiento de su participación en los costos se realizará mediante un débito en las subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Finalmente, el reconocimiento de su participación en los gastos se realizará mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo que represente la naturaleza del gasto generado correspondiente a la clase 5-GASTOS y un crédito en la subcuenta, cuenta y grupo correspondiente a la clase 2-PASIVOS o la clase 1-ACTIVOS.

Por su parte, el aporte del efectivo con destinación a la cuenta bancaria establecida en el artículo 12° del documento de constitución del Consorcio no se debe registrar en la subcuenta 138401-Aportes de capital por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR dado que no se constituye una cuenta por cobrar a favor de la empresa por este hecho económico. En su lugar, la empresa reconocerá el dinero depositado a favor del consorcio mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes. Para efectos de presentación, si el error es clasificado como material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por consiguiente, la E.S.E. Hospital Regional de Duitama deberá realizar la corrección del error contable en el reconocimiento de los aportes en efectivo, al igual que en el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos incurridos en el desarrollo de las operaciones del Consorcio Hemocentro del Centro-Oriente Colombiano. Así pues, conforme se definió anteriormente, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo, pasivo y patrimonio afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

1.2.9 INVENTARIOS**CONCEPTO No. 20221100008021 DEL 24-02-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Costo de ventas: Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los medicamentos e insumos de uso hospitalario

Doctora
ZULY JOHANA PACHECO ROBLES
Contador Público
E.S.E. Santiago de Tunja

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°20220010001192 del 12 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se plantean las siguientes inquietudes

“¿Es procedente que una IPS pública realice reconocimiento por aprovechamiento de un producto (medicamento o insumo), que de una misma unidad se pueda aplicar en varias dosis?”

¿Es procedente cobrar varias veces el mismo producto que fue fraccionado en varias dosis?”.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta en lo relativo al tratamiento contable del caso planteado en su comunicación, se debe considerar que el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“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 ...)

6.1.5. Costos

71. 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.

72. 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)

Adicionalmente, la Norma de inventarios, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, (...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)

9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este (...)

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de ingresos de actividades ordinarias, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone:

"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 (...)

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. (...)

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 (...)

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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, en relación con el tratamiento contable, los medicamentos e insumos de uso hospitalario deben considerarse como parte del costo de la prestación del servicio de salud, para lo cual la empresa debe implementar en su sistema de costos la distribución de dichos medicamentos e insumos entre los servicios que se prestan con estos. En consecuencia, no es procedente el registro de ingresos por aprovechamientos de medicamentos e insumos que se pueden fraccionar en varias dosis.

CONCEPTO No. 20221100046661 DEL 16-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Costos Inventarios
	SUBTEMA	Registro de los costos hospitalarios

Señora
 DIANA CAROLINA SANABRIA BAYONA
 Contratista
 Área de Costos Jefatura Financiera
 E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio
 Barrancabermeja, 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° 20220010022842 el 13 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que trabaja como contratista para el Hospital Regional del Magdalena Medio como contratista, para la implementación de los costos en el hospital, razón por la cual requiere orientación referente a este tema, la forma en que la contaduría lo regula, para las entidades de orden territorial.

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 mediante Resolución 212 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

10. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las empresas son Toma de decisiones, Control y Rendición de cuentas.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

49. Los estados financieros de propósito general constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la empresa y presentan información relativa a los elementos de los estados financieros, los cuales son objeto de reconocimiento, medición, baja en cuentas y presentación.

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

50. 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.

(...)

6.1.5. Costos

71. 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.

72. 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.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

85. 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 puede medirse con fiabilidad.

86. 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 reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

87. Cuando se espera que los beneficios económicos futuros que provienen del activo surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocen utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. A menudo, esto es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo, e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los

procedimientos de distribución se deben diseñar con el fin de reconocer el costo o gasto en los periodos contables en que se consuman los beneficios económicos relacionados con estos recursos”.

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 212 de 2021, preceptúan:

“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) venderse 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.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos.

No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario”.

En el mismo sentido, el Procedimiento Contable para el Registro de Hechos Económicos Relacionados con la Prestación de Servicios de Salud, contenido en la Resolución No 058 de 2020, indica:

“2. COSTOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Con independencia del mecanismo de pago que rija para la prestación de los servicios de salud, la IPS distribuirá y registrará los costos incurridos para cada centro de costos de cada unidad funcional. Para ello, aplicará lo dispuesto para los costos de transformación de prestación de servicios en la Norma de inventarios, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”.

Así mismo, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución No 193 de 2016, señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad. También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos”.

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

Ahorro del Público, define que los costos son decrementos asociados a la prestación de servicios que contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, los cuales se recuperan con la obtención de ingresos producto de la prestación del servicio.

Así mismo, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud señala que los costos incurridos de acuerdo con la Norma de inventario se distribuirán y registrarán de conformidad con lo dispuesto para los costos de transformación de prestación de servicios.

En este sentido, la Norma de inventarios establece que los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido, que estén asociados a la prestación y se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. En consecuencia, el traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos.

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable presenta que la entidad debe contar con un manual de políticas contables en el cual establezca los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, la naturaleza y actividad de la entidad.

De esta manera, se concluye que la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio en cumplimiento del Marco Conceptual de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público deberá definir el sistema de costos mediante el cual distribuirá y registrará los costos incurridos para cada centro de costos de cada unidad funcional teniendo en cuenta las particularidades de la prestación de los servicios y la naturaleza de la empresa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100019031 del 06-04-2022
20221100068771 del 22-11-2022
20221100072221 del 05-12-2022
20221100074411 del 16-12-2022

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20221100000931 DEL 24-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo. Deterioro del valor de los activos - Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Avaluó de bienes inmuebles con destinación para explotación comercial y reserva natural

Doctora
LISBETH YOHANA ALBA CAMARGO
Contador Externo
Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá-IDEBOY
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°20210010066342 el 15 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) cual es el tratamiento contable que se le debe dar a los avalúos cuando una parte de estos son de Reserva natural, de acuerdo con el avalúo anterior estos mismos predios se avaluaron de forma comercial y con el segundo avalúo genero un impacto en los estados financieros ya que solo se tomó como avalúo comercial la parte que no tenía reserva natural.

Mi duda existe es, (sic) en cuanto al valor social que podría generar a futuro estos bienes y como se representa en los estados financieros en valores; si existe una forma de calcular o darle valor a la parte del predio que no se realizó avalúo comercial por ser reserva natural y que no genera explotación económica, cuál es el tratamiento correcto que le debemos dar; ¿o si es necesario realizar un ajuste en contabilidad con el valor comercial ya que es una diferencia significativa?”

Mediante correo electrónico del 21 de diciembre 2021, la consultante remitió oficio dirigido a la CGN con fecha 20 de diciembre de 2021 y Acuerdo N°004 del 31 de enero de 2019 “Por el cual se adopta el Plan de Manejo del "Distrito Regional de Manejo Integrado (DRMI) Lago Sochagota y la cuenca que lo alimenta", ubicado en los Municipios de Paipa, Firavitoba y Tuta, Departamento de Boyacá, jurisdicción de la Corporación Autónoma Regional de Boyacá-CORPOBOYACA”.

También, mediante llamada telefónica del 27 diciembre de 2021, la consultante expresó que los avalúos a los predios se realizaron en noviembre de 2021 y que aproximadamente el 20% del terreno tiene uso de explotación comercial y el 80% es para uso de reserva natural.

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, 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°212 de 2021, señalan:

“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. (subrayado fuera del texto).

(...)

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.

(...)

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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento los bienes inmuebles son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Es de anotar que si se hace referencia a terrenos estos no se deprecian. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para 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 para la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20221100007921 DEL 23-02-2022

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	Frecuencia para realizar la revaluación y revalorización de propiedades, planta y equipo.

Doctora
 ROSA CÁNDIDA RAMÍREZ RAMÍREZ
 Director Técnico de Control Fiscal Integral
 Contraloría Municipal 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°20220010007412 el 14 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La CONTRALORIA MUNICIPAL DE IBAGUÉ, dentro de las funciones constitucionales y legales que nos competen, realizamos auditoría financiera y de gestión a la EMPRESA IBAGUERENA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO IBAL S.A. E.S.P OFICIAL, la cual es la encargada de prestar el servicio público de suministro de agua potable al casco urbano de la ciudad de Ibagué en torno a la revisión de estados contables cortados a 31 de diciembre de 2021 surgen dudas en el manejo de la propiedad planta y equipo, para lo cual se hace necesario sea emitido concepto por parte de ustedes como órgano rector del sistema contable público en Colombia.

Así las cosas, solicitamos sea emitido concepto al respecto del siguiente cuestionamiento:

El IBAL S.A. ESP OFICIAL es una empresa de naturaleza industrial y comercial del Municipio de Ibagué la cual rige su política contable bajo el marco de la Resolución 414 de 2014, conforme al numeral 31 de la NIC 16 al respecto del modelo de revaluación, ¿dicha entidad con qué frecuencia debe efectuar revaluación y revalorización de sus activos fijos de propiedad planta y equipo?”.

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:

“5.1.2. 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”.

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas”.

Respecto de la normativa contable, 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021, establecen:

“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”.

CONCLUSIONES

Es pertinente precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, 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, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos de las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF), pero no son las NIIF.

En atención a lo anterior, se verificó en el listado de las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, con corte a 31 de diciembre de 2021, y a la E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. le corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, y por ende no debe emplear la Norma Internacional de Contabilidad-NIC 16 de Propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el numeral 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento los activos clasificados como propiedad planta y equipo, se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público el modelo revaluado para esta clase de activos.

CONCEPTO No. 20221100015111 DEL 11-03-2022

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	Inadecuado registro de bienes con vida útil inferior a 12 meses como propiedades, planta y equipo

Doctor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante Legal

SANDRA BIBIANA VARGAS

Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC 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 los N° 20211100058962 y 20220010003892 del 28 de octubre de 2021 y 28 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se presenta el caso de Activos Fijos que ingresan en una fecha diferente al día primero del mes y su vida útil corresponde a 12 Meses (360 días), se requiere conocer cómo se deberá realizar el proceso de depreciación de estos activos con respecto al tiempo total que debe depreciar el activo, es decir, al no ingresar el primer día del mes se debe tomar la proporción de tiempo desde la fecha de ingreso hasta el día en que se cumplen los 12 periodos o por el contrario, al finalizar, completar los 360 días independientemente que se deprecie en 13 periodos.

Somos una empresa desarrolladora de Software para el sector salud pública y privada”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 212 de 2021, 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 venta 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". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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 propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos que 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.

Por tanto, los bienes mencionados en su consulta, debido a que no se prevé usarlos por más de 12 meses, no cumplen con los criterios para el reconocimiento como propiedad, planta y equipo y, en consecuencia, deben reconocerse como gasto.

CONCEPTO No. 20221100023671 DEL 25-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de avalúos de bienes inmuebles dentro de la información financiera de la empresa.

Doctora
FANNY GARCÍA
E.S.E. Hospital San Vicente de Paúl-Santa Rosa de Cabal
Santa Rosa de Cabal, Risaralda

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° 20221400015612 del 28 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La E.S.E., realizará avalúos comerciales en el año 2022 de los bienes inmuebles de propiedad de la E.S.E. los cuales hacen parte del componente de propiedad planta y equipo, a la luz de lo establecido en el nuevo marco normativo de Empresas que no cotizan en un mercado de valores, para el caso que nos ocupa, la ESE Hospital, ¿cuál es el procedimiento para el reconocimiento de dichos avalúos dentro de la información financiera de la entidad?, la anterior petición se realiza en los términos de la ley 1755 del 30 de junio de 2015”.

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 actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.5. Valor razonable

107. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la empresa.

6.3.5.6. Valor en uso

108. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la empresa”.

(...)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública-RCP por la Resolución N°414 de 2014 y actualizadas con la Resolución N°212 de 2021, señalan:

“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.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

(...)

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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es 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 consecuencia, 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.

CONCEPTO No. 20221100046641 DEL 16-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable para registrar la venta de un terreno

Doctora
 KELIA PATRICIA HERNÁNDEZ MORA
 Revisora Fiscal
 E.S.E. Hospital San Vicente de Paúl – Lorica
 Lorica, 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° 20220010022152 del 10 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La presente es con el motivo de realizarle una consulta, la ESE HOSPITAL SAN VICENTE DE PAÚL DE LORICA, con NIT 800.204.153, al momento de realizar una venta de un terreno a que cuenta del ingreso dentro del plan se lleva ese ingreso”.

Mediante correo electrónico del 20 de mayo de 2022, la consultante nos informó lo siguiente:

1. El terrero es rural se encuentra ubicado en el municipio de Purísima.
2. En el terreno no hay nada construido, es un lote.
3. La forma de pago dieron el 50% con la promesa de compraventa y el resto del 50% al momento de hacer la escritura.
4. Se le vendió a un particular.

Además, según llamada telefónica efectuada a la consultante nos informó, que la venta del terreno se pactó en 2 pagos en efectivo y que ya les realizaron el primer desembolso del 50%.

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 según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

69. 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 al patrimonio.

70. 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.

(...)

6.1.6. Gastos

73. 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 del patrimonio.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. 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 al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

83. 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.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”. (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del el 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 212 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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”. (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado en el Marco Normativo para 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 219 de 2021, describe la cuenta 1605-TERRENOS, así: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo”.

En lo referente con la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el CGC la describe así: “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”.

En relación con la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, el CGC 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”. (Subrayados fuera del 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, se define como ingresos 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. Por su parte, la baja en cuentas es la eliminación, total o parcial de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa.

En lo que respecta a la baja en cuentas, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el 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 de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor

en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Por su parte, la Norma de deterioro del valor de los activos define al deterioro de valor de un activo como la pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización, por consiguiente, el deterioro de un activo refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

Por lo anterior, la E.S.E. Hospital San Vicente de Paúl de Lorica registrará contablemente la venta del terreno, así:

1) Cuando reciba el 50% en el momento de la elaboración de la promesa de compraventa, debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290101-Anticipo sobre venta de bienes y servicios de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

2) Cuando reciba el otro 50% en el momento de la elaboración de la escritura pública, debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 169501-Terrenos de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 290101-Anticipo sobre venta de bienes y servicios de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y acreditará la subcuenta 160502-Rurales de la cuenta 1605-TERRENOS. La diferencia 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, según corresponda.

CONCEPTO No. 20221100052631 DEL 27-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Vida útil y regulación de la vida útil en una entidad del Estado

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Vida útil y regulación de la vida útil en una entidad del Estado

Señor
ANDRÉS FELIPE BEDOYA
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° 20220010030002 del 24 de junio de 2022, mediante traslado por competencia por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación el consultante pregunta cuál es la vida útil de un equipo de cómputo en una entidad del Estado y cómo se regula su vida útil. Además, solicita se le informe las normas que regulan el tema.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

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". (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 mediante Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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

(...)

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". (Subrayado fuera de 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, 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.

En consecuencia, es potestad de la entidad o empresa estimar la vida útil de los elementos de propiedades, planta y equipo reconocidos en sus estados financieros, dado que atiende a aspectos particulares. Adicionalmente, con posterioridad al reconocimiento de las propiedades, planta y

equipo, la vida útil debe ser revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo, se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20221100054861 DEL 11-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Uso del avalúo catastral para el reconocimiento de un bien a título de cesión gratuita

Doctor
LUIS FERNANDO CARDONA GALEANO
Contador
Empresa de Desarrollo Urbano
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° 20220010033942 del 22 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Sociedad de Activos Especiales SAE S.A.S., mediante Resolución 981 asignó en forma definitiva a título de cesión gratuita, y como cuerpo cierto a la Empresa de Desarrollo Urbano un (1) bien inmueble. De acuerdo con las obligaciones consignadas en la Resolución, la EDU adelantará, con los aliados estratégicos de la Empresa, un proyecto de vivienda VIS, en atención a las condiciones técnicas, administrativas y financieras requeridas, y de acuerdo con las respectivas licencias urbanísticas.

El referido inmueble tiene un valor catastral por \$10.941.804.000 según certificado catastral, sin embargo, a la fecha, no se ha iniciado el proyecto y no se tiene una fecha exacta de terminación. Por esta razón, solicita le informen cuál sería la forma correcta de contabilizar dicho inmueble, y si esta contabilización se debe realizar por el valor catastral o si se requiere previamente un avalúo comercial. De igual forma, solicita le informen si dicho valor puede ser modificado con posterioridad al reconocimiento inicial.

CONSIDERACIONES

La Ley 2079 de 2021, por medio de la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda y hábitat, indica en su artículo 17:

“ARTÍCULO 17°. ESTIMACIÓN CONTABLE. Para todos los efectos contables, tales como incorporación, egreso y baja, los bienes inmuebles fiscales objeto de transferencia entre entidades y/o cesión gratuita a ocupantes ilegales, de conformidad con lo establecido en la Ley 2044 de 2020, o la norma que lo modifique y demás que reglamenten esta materia, se considerarán como activos de la entidad

cedente y se cuantificarán por el valor de su costo de reposición que será siempre el equivalente al valor catastral vigente. En ningún caso se requerirá de avalúos comerciales o estudios de mercado.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 0070 de 2011, expedida por la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, por la cual se reglamenta técnicamente la formación catastral, la actualización de la formación catastral y la conservación catastral, indica en su artículo 8. lo siguiente:

“ARTÍCULO 8.- Avalúo catastral. El avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. El avalúo catastral de cada predio se determinará por la adición de los avalúos parciales practicados independientemente para los terrenos y para las edificaciones en él comprendidos.

Las autoridades catastrales realizarán los avalúos para las áreas geoeconómicas, dentro de las cuales determinarán los valores unitarios para edificaciones y para terrenos.

(...) PARÁGRAFO 2: El avalúo catastral es el valor asignado a cada predio por la autoridad catastral en los procesos de formación, actualización de la formación y conservación catastral, tomando como referencia los valores del mercado inmobiliario, sin que en ningún caso los supere. Para el efecto, las autoridades catastrales desarrollarán los modelos que reflejen el valor de los predios en el mercado inmobiliario de acuerdo a sus condiciones y características.

PARÁGRAFO 3: En el avalúo catastral no se tendrá en cuenta el mayor valor por la utilización futura del inmueble en relación con el momento en que se efectúe la identificación predial asociada a los procesos catastrales.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.3.5. Bases de medición de activos

98. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor razonable, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

103. 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, corriente, no observable y específico para la empresa.

104. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, 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 (...).

6.3.5.5. Valor razonable

107. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

17. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

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.

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". (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la CGN expidió el concepto N° 20202000052591 del 02 de septiembre de 2020, dirigido al doctor Javier Antonio Villarreal, funcionario del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en respuesta a la consulta radicada bajo el N° 20205500033812 el 23 de julio de 2020, en donde se indica lo siguiente:

"Ahora bien, en cuanto al uso del Avalúo Catastral de los bienes inmuebles, no es competencia de la CGN predefinir si estos valores cumplen las condiciones establecidas en el Marco Conceptual para convertirse en la base de reconocimiento y medición de un inmueble, considerando que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias

de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con 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, dentro de las bases de medición aplicables a los activos encontramos el costo de reposición y el valor razonable. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar los beneficios económicos incorporados a un activo. Por su parte, 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.

Por otro lado, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público indica que la medición inicial de una propiedad, planta y equipo que se ha adquirido sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, se hará de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. Para este caso en particular, al tratarse de una subvención no monetaria, la medición inicial del activo se debe realizar 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.

Ahora bien, la Resolución 0070 de 2011, expedida por la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, define el avalúo catastral como el valor asignado a cada predio por la autoridad catastral tomando como referencia los valores del mercado inmobiliario, sin que en ningún caso los supere.

Con base en lo anterior y como se indicó en el concepto CGN N°20202000052591, no es competencia de la CGN determinar si el valor de avalúo catastral de los bienes inmuebles cumple las condiciones establecidas en el Marco Conceptual para convertirse en la base de reconocimiento y medición de un inmueble, considerando que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar los criterios de medición establecidos, esto es, valor razonable o costo de reposición, sin que esto implique la obligatoriedad de contratar avalúos con terceros. Ahora bien, si la entidad no cuenta con la información necesaria para aplicar los criterios mencionados anteriormente, podrá medir los activos recibidos por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Para el caso concreto, la empresa deberá evaluar si existe o no consonancia entre el valor de los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido definir si utiliza el avalúo catastral para el reconocimiento del bien recibido a título de cesión gratuita.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el numeral 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, los activos clasificados como propiedad planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

CONCEPTO No. 20221100055341 DEL 12-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Avalúo de las redes de alcantarillado

Doctora
 NUBIA ALEJANDRA RODRÍGUEZ ARENAS
 Contadora
 Empresas Públicas 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° 20220010032902 del 14 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Las Empresas Públicas de Caicedonia se encuentra actualizando el valor de sus activos fijos y su respectivo reconocimiento por medio de avalúos técnicos. Para el caso de las redes de alcantarillado, que representan el 91.5% del total de la propiedad planta y equipo, no ha sido posible realizar dicho avalúo ya que por el uso al cual está destinado este activo, es decir el transporte de aguas residuales, hay lugar a un tipo de avalúo diferente cuyo costo es muy alto y la empresa no tiene los recursos suficientes para realizarlo.

Por lo anterior, se solicita concepto referente al tratamiento que se debe tener, en cuanto a avalúos técnicos para este tipo de activos fijos.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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".
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el número 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, las redes de alcantarillado deben ser medidas al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para 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, serán útiles únicamente para la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

CONCEPTO No. 20221100057011 DEL 01-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Medición a valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo. Reporte de operaciones recíprocas por concepto del Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR

Señor
 LUIS ALEJANDRO MORENO ROJAS
 Consultor Contable
 M&M Accountants SAS
 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° 20220010036282 del 2 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“1. Consulta sobre medición a valor razonable de propiedad planta y equipo, a solicitud de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

1.1. Marco normativo

Las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la resolución 414 de 2014, contiene el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público,

La más reciente versión de esta norma, Versión 2014.06, describe en su numeral 10 – Propiedades, planta y equipo:

Medición inicial:

El numeral 7 del párrafo 10.2 Medición Inicial precisa que las propiedades planta y equipo se medirán por el costo.

La norma solo prevé que se mida inicialmente la propiedad planta y equipo a valor razonable cuando se reciben en permuta (numeral 15 del párrafo 10.2 Medición inicial).

Medición posterior

El numeral 11.3. Medición posterior precisa que, “Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos”.

En el concepto No. 20221100000931 del 24-01-2022 emitido por la CGN que trata sobre Avalúos, indica que:

- a) Ratifica que la medición posterior se realiza al costo menos depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.
- b) Los avalúos son insumos para determinar el deterioro de un activo, el cual se contabiliza cuando el valor en libros supere su valor recuperable, estableciendo que el valor recuperable e el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor de uso.
- c) Y concluye indicando que “... dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para 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 para la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.”

El concepto No. 20221100007921 del 23-02-2022 emitido por la CGN, conceptuó que una EICE que aplica el marco normativo de la Resolución 414 de 2014:

“conforme a lo establecido en el numeral 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento los activos clasificados como propiedad planta y equipo, se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público el modelo revaluado para esta clase de activos”.

1.2. Marco contextual

La Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Yopal E.I.C.E. ESP lleva su contabilidad y prepara sus estados financieros acorde a la Resolución 414 de 2014, conforme al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

El instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 que relacionó 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 al Público, en su numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo, daba tres alternativas de medición así:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro (sumando costos de desmantelamiento cuando hubiese lugar a ello).
- Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado.
- Al valor actualizado en un periodo anterior.

La EAAAY EICE ESP no pudo realizar los avalúos técnicos en la fecha de transición, por lo cual, los activos de propiedad planta y equipo se encuentran medidos al costo menos depreciación y deterioro.

La superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD en la actualidad expresa que: “La nota de propiedad planta y equipo indica que los activos están reconocidos por su valor de adquisición incumpliendo el instructivo 002-Resolución 414”.

1.3. Consulta.

Teniendo en cuenta que:

- ✓ Dentro del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, no se contempla el modelo revaluado para esta clase de activos.
- ✓ Que en la actualidad la SSPD cuestiona la razonabilidad de los estados financieros por cuanto la PP&E esta medida a su costo de adquisición y en la actualidad expresa el incumplimiento del instructivo 002 de la Resolución 414 de 2014 por parte de la EAAAY EICE ESP.
- ✓ Que la EAAAY EICE ESP en la actualidad realizó avalúo de activos de PP&E que sirven de insumo para el deterioro de activos y permite determinar su valor razonable.

Preguntas:

- a) ¿Es posible realizar medición posterior de activos de PP&E a valor razonable? Para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, no se contempla el modelo revaluado para esta clase de activos.
- b) En caso afirmativo, En la actualidad ¿Cuál es la forma de su contabilización?
- c) ¿Se debe re-expresar los estados financieros para reflejar el valor razonable y por ende retransmitir a través de la plataforma CHIP?, desde cual fecha se retransmitiría?
- d) Si no se puede medir en la actualidad a valor razonable, ¿no sería viable la observación de la SSPD respecto a referir en la actualidad el incumplimiento del instructivo 002 de la Resolución 414 de 2014?

2. Consulta sobre correcto reporte de cuentas reciprocas.

En el Concepto No. 20211100442531 del 11-06-2021 se define el 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 para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; en él se indica que:

El Plan de Obras e Inversión Regulado - POIR es un compromiso de inversión dentro de la tarifa que pagan los suscriptores por el servicio de acueducto y alcantarillado y que “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”.

Por lo cual se consulta

2.1. Si las entidades públicas reportan el pago del servicio (incluido el componente de Costo medio de inversión CMI destinado al POIR) con la cuenta de gasto como recíproca y la EAAAY EICE ESP contabiliza acorde al concepto de la CGN este componente como Otros pasivos diferidos; ¿Cuál es el manejo procedimental que se debe dar al reporte de estas cuentas recíprocas en la plataforma CHIP?.

Algunas entidades públicas tienen arrendado inmuebles de particulares para diferentes fines; al pagar los servicios de acueducto y alcantarillado de esos inmuebles reportan como cuentas recíprocas al gasto el pago de estos servicios.

La EAAAY EICE ESP factura en cabeza de los propietarios particulares esos inmuebles; por lo cual se generan diferencias en los reportes de cuentas recíprocas.

Por lo cual se consulta

2.2. Si las entidades públicas reportan el pago del servicio de los inmuebles de arrendados que son propiedad de particulares, con la cuenta de gasto como recíproca y la EAAAY EICE ESP contabiliza el ingreso en cabeza del titular del inmueble (particular); ¿Cuál es el manejo procedimental que se debe dar al reporte de estas cuentas recíprocas en la plataforma CHIP?.”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2014, emitido por la CGN, definió los procedimientos para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, con corte al 1 de enero de 2015, y estableció:

“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:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, 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”.

El concepto CGN N° 20211100042531 del 11 de junio de 2021, dirigido a la Empresa Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P señala:

“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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye:

Pregunta 1. Literales a) y b).

Atendiendo a lo señalado por el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, los bienes allí reconocidos se medirán con posterioridad a su reconocimiento al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, el modelo revaluado no es permitido en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Así mismo, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor, para estimar el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Pregunta 1. Literales c) y d).

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad de la EAAAY correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En este sentido, teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tenía aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada, frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si conforme al análisis del párrafo anterior la Empresa estableció que los elementos de propiedades, planta y equipo se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, no corresponde a un error y, por tanto, no procede efectuarse un cambio de alternativa, en tanto se dio aplicación a alguna de las alternativas de medición establecidas.

Pregunta 2.

Las Reglas de Eliminación publicadas por la Contaduría General de la Nación, corresponden a un conjunto de agrupaciones de subcuentas, que identifican las diferentes operaciones recíprocas efectuadas entre las entidades contables públicas, las cuales se eliminan en el proceso de consolidación, con el fin de evitar la sobrestimación generada por la doble acumulación de valores.

Con respecto a los valores reconocidos por la EAAAY en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, correspondiente al Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, es preciso señalar que dentro de las reglas de eliminación esta subcuenta no se encuentra incluida, por tanto, dado que la regla de eliminación 30-Servicios públicos, comunicaciones y transporte únicamente contempla la reciprocidad de las subcuentas correspondientes a las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO y 4323-SERVICIO DE ASEO, con la subcuenta 521115-Servicios públicos de la cuenta 5211- GENERALES o las subcuentas respectivas a la cuenta 6360-SERVICIOS PÚBLICOS, existirá una diferencia correspondiente a los recursos por el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR.

Por otra parte, con respecto a su inquietud frente a las operaciones recíprocas con entidades públicas que tienen arrendados inmuebles a particulares, y es sobre estos últimos en quienes recae la facturación de los servicios de acueducto y alcantarillado, es preciso señalar que corresponderá a la EAAAY definir un procedimiento que permita la adecuada conciliación de dichas cuentas, a fin de garantizar que las mismas no generen una sobrestimación.

CONCEPTO No. 20221100058401 DEL 19-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos
	SUBTEMA	Obligación de realizar avalúos de las propiedades, planta y equipo en cada vigencia.

Doctor
 OSCAR IVÁN RODRÍGUEZ MANCILLA
 Subgerente Administrativo y Financiero
 E.S.P. Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A.
 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° 20220010037992 del 16 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta, la empresa señala que la Contraloría General de la República, en auditoría realizada en la vigencia 2021, evidenció como hallazgo que la empresa no ha realizado la actualización de los bienes de propiedades, planta y equipo con el avalúo correspondiente, con el fin de determinar si el valor en libros del activo excede el valor recuperable.

La Empresa Pública de Alcantarillado de Santander – EMPAS manifiesta haber realizado el proceso de conversión bajo nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, donde incluyó la realización de avalúo quedando el valor actual bajo NIIF y que por tal motivo la empresa no realiza avalúos técnicos puesto que las vidas útiles de los bienes de Propiedad, planta y equipo cumplen con la norma en depreciación y que el deterioro no es procedente, pues los bienes se ajustan al desgaste normal de la vida útil. Además, manifiesta que las Redes, líneas y Cables son activos que constantemente son objeto de mantenimiento y conservación para garantizar el objeto social de la empresa.

Dicho lo anterior la empresa consulta si debe o no, realizar la valoración de activos en cada vigencia, manifestando que los activos vienen siendo depreciados de acuerdo a la norma y que la misma se ajusta a la realidad de vida del activo.

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece que “(...) Corresponde 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 (...)”.

El literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolló el artículo 354 de la Constitución Política, señala como función de la Contaduría General de la Nación la de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público”.

El párrafo 102 del numeral 5.2.3. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público del documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“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”.

Respecto a la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

6.3.5.5. Valor razonable

107. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la empresa.

6.3.5.6. Valor en uso

108. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la empresa”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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

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.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

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 intangible ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

(...)

10. 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” (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 incorpora al 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. Entre las principales características de este Marco Normativo, 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 de las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF), no son las NIIF.

Así las cosas, la CGN definió en la Norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos, con posterioridad a su 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 se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

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 del Marco Normativo para 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 con las políticas contables, se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en las normas de Propiedades, planta y equipo y Deterioro del valor de los activos.

En consecuencia, los avalúos que realice la empresa producirán efectos contables únicamente con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro. Es decir, cuando no existan indicios de deterioro, la empresa no estará obligada a realizar la estimación de dicho valor.

CONCEPTO No. 20221100062821 DEL 11-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos Políticas contables, cambios en las estimaciones contable y corrección de errores
	SUBTEMA	Valoración de activos eléctricos de acuerdo a los parámetros establecidos en la normatividad CREG versus concepto de la CGN. Tratamiento contable de los activos totalmente depreciados y en uso.

Doctor

EDWIN GIOVANNY RODRÍGUEZ GUZMÁN

Coordinador de Recursos Financieros

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones

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° 20220010041962 del 8 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Con el presente damos traslado para su concepto las inquietudes manifestadas por la subdirectora de contratos y Seguimiento del IPSE, ingeniera Lisbeth Villa Carpio, sobre el tema del asunto, así:

‘...De acuerdo con el concepto de la Contaduría General de la Nación – CGN, rad.20221100050521 emitido por dicha entidad el 11 de Julio del año en curso, en relación con la valoración de la infraestructura eléctrica del IPSE, ‘La Norma de propiedades, planta y equipo define 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.’ Indicó además en el concepto, que ‘no se contempla registrar actualizaciones de su valor, producto de nuevos avalúos técnicos’, excepto con ocasión de la determinación del deterioro del valor de los activos.

En relación con este concepto de la CGN, se solicita aclaración porque IPSE como entidad de carácter nacional, adscrita al Ministerio de Minas y Energía, he implementado con sus recursos infraestructura energética en gran parte del territorio nacional, particularmente en líneas de transmisión o distribución de energía eléctrica, las cuales según las Resoluciones de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG 099 de 1997, 097 de 2008 (Capítulo 5) y 015 de 2018 (Capítulo 15), deben tener una valoración diferencial, indicada en las mismas normas.

Ahora bien para el caso de las redes eléctricas propiedad del IPSE, que han sido valoradas de acuerdo a los parámetros indicados por la CREG, todas presentan un mayor valor en el avalúo, comparado al valor que se establece solo con la aplicación del ‘costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado’, pues esta última valoración consideramos es una subvaloración de la infraestructura energética.

A manera de ejemplo la línea de interconexión Villagarzón – Puerto Guzmán a 34.5 Kv tiene un valor de reposición de \$4.077.318.906 y un avalúo o valor razonable de \$1.909’314.000. Sin embargo, el valor en libros de esta línea de interconexión de acuerdo con la vida útil es de \$0 (cero), no obstante que la línea se encuentra en buen estado y prestando el correspondiente uso.

De esta manera, en la actualidad el valor de estos activos representa cuantiosos recursos, sin embargo, muchos de estos activos presentan un valor de cero en libros, sin posibilidades de aplicar los ajustes respecto a la valoración, conforme al concepto de la CGN’.

En consecuencia, se presentan las siguientes situaciones, luego de realizar el inventario de bienes eléctricos y valorarlo de conformidad con la normatividad vigente, las cuales solicitamos apoyo para poder definir el tratamiento que se debe dar en la contabilidad:

1. Activos totalmente depreciados valorados en cero (0) con valor razonable y/o valor de reposición positivos, para temas de aseguramiento.
2. Activos registrados en la contabilidad a valor histórico con un valor significativamente diferente al valor razonable y/o valor de reposición.
3. Activos que tienen una vida útil inicial próxima a cumplirse en 100% en la contabilidad y luego del proceso de valoración se determinó que su vida útil es mayor a la registrada.

Por lo anterior, de manera respetuosa se consulta:

- sobre el procedimiento a seguir para dar un valor a los bienes eléctricos y que se ajusten a la realidad.
- Si se puede tomar el valor de reposición para informarlo a la empresa que recibe los bienes para AOM, para temas de aseguramiento.
- La posibilidad de ampliar con base en concepto técnico la vida útil del bien que está en funcionamiento y el aumento del costo inicial.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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.

(...)

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.

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, corresponde 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.

En este sentido, la CGN no conceptúa sobre los parámetros de valoración definidos por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, toda vez que solo se referirá a la preparación y presentación de la información contable de las entidades que conforman el sector público colombiano.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado por la Norma de propiedades, planta y equipo, la medición posterior de estos elementos se efectúa al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado, lo cual no contempla la actualización de su valor, con posterioridad a su reconocimiento en los estados financieros.

Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo, únicamente será con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, con el fin de estimar el valor recuperable que requiere del valor de mercado.

Por otra parte, el hecho de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la Entidad, significa que ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo 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 cuando aún se encuentran generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en la norma.

Como consecuencia de lo anterior, la Entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual deberá recalcular la depreciación de los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, y subsanará el error afectando mediante un débito la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente; un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste; y un crédito en la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años 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. 20221100068971 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro del avalúo de las propiedades, planta y equipo. Registro de la venta de acciones de la empresa.

Doctor
 JORGE LUIS PLAZAS MORENO
 Asesor Contable
 Terminal de Transportes de Sogamoso Ltda.
 Sogamoso, 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° 20220010047252 del 13 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para el año 2016 por transición de normas NIIF se realizó un avalúo técnico al lote y a la edificación del terminal de transportes de Sogamoso para determinación de saldos iniciales cuyo valor fue de \$ 6.310.000.000 de pesos. En septiembre 2022 se realizó un nuevo avalúo técnico para determinar el precio del terreno, de las construcciones y de las mejoras cuyo valor fue de \$ 17.689.900.000 pesos. Actualmente el marco normativo 4142 de 2014 a la que pertenece en terminal de transportes no contempla la valorización de activos por lo que el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales no es aplicable en el RCP, por lo que no se puede incorporar en los estados financieros esta revalorización y solo se puede mencionar en las notas a los estados financieros.

La composición patrimonial del terminal asciende a 1.019.062 acciones correspondientes: un 84.05% para el municipio de Sogamoso, 11.52% para IDEBOY y el 4.43% para el Ministerio de Transporte. El patrimonio líquido a agosto 2022 es de \$ 7.440.740.663 pesos. El objetivo del avalúo es valorizar el bien para poder vender un 10% de las acciones y así conseguir el dinero faltante para comprar un lote.

El terminal de transportes necesita comprar un lote para construir la nueva terminal allí, para esto necesita un capital de \$ 2.680 millones de pesos de los cuales ya tiene \$ 980 millones y le hace falta \$ 1.700 millones. Por este motivo se realizó el avalúo en septiembre del 2022 para poder determinar el valor comercial del inmueble, de modo que, al ser sometido al mercado de oferta y demanda, se logre su comercialización por un precio justo dentro de un tiempo razonable y en condiciones normales de forma de pago.

Mi pregunta es:

1. ¿Es posible solicitar a la Contaduría General de la Nación una excepción para poder registrar contablemente esta revalorización y así incrementar el valor del patrimonio en los estados financieros del terminal de transportes de Sogamoso?
2. ¿Cómo ingresar contablemente los valores que paguen los nuevos inversionistas, ya que se piensa vender el 10% de las acciones?”.

CONSIDERACIONES

El párrafo 102 del numeral 5.2.3. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público del documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“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”.

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 212 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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

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.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

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 restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo intangible ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

(...)

10. 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” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la descripción de la siguiente cuenta 3203- APORTES SOCIALES, indica que “Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes sociales, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades limitadas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

1. Registro de la revalorización de propiedades, planta y equipo.

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 incorpora al 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. Entre las principales características de este Marco Normativo, 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 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), no son las NIIF.

Así las cosas, la CGN definió en la Norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y no por el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales, lo cual implica el no registro de actualizaciones producto de nuevos avalúos técnicos en el valor de estos bienes.

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 del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administren 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 con las políticas contables, se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en las normas de Propiedades, planta y equipo y Deterioro del valor de los activos.

En consecuencia, los avalúos que realice la empresa producirán efectos contables únicamente con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro. Es decir, cuando no existan indicios de deterioro, la empresa no se encuentra obligada a realizar la estimación de dicho valor.

2. Registro del ingreso de nuevos inversionistas

Cuando la empresa realice la venta de participación patrimonial, y dada su naturaleza jurídica como sociedad limitada, registrará el ingreso de los nuevos socios acreditando la subcuenta 320301-Cuotas o partes de interés social de la cuenta 3203-APORTES SOCIALES y debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo recibido o por recibir de parte de los socios.

En el caso en el que la empresa realice la venta de la participación por un valor superior al valor nominal, deberá reconocer dicho exceso en las subcuentas que corresponda de la cuenta 3210-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL.

CONCEPTO No. 20221100069111 DEL 25-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Transición al marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	SUBTEMA	Corrección de errores cometidos en la medición de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición

Doctor
JORGE LUIS PLAZAS MORENO
Contador Público
Terminal de Transportes de Sogamoso Ltda.
Sogamoso, 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° 20220010047302 del 13 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente el Terminal de Transportes de Sogamoso se rige por el marco normativo 414 de 2014 el cual no contempla la valorización de activos por lo que el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales no es aplicable.

¿Puede reconocerse contablemente una corrección al valor del avalúo técnico que se hizo en el 2016 fecha de transición de las normas NIIF cuando se determinaron los saldos iniciales al lote y a la edificación del Terminal de transportes de Sogamoso, teniendo en cuenta que no se realizó una evaluación correcta en ese momento? ¿Cuál sería el procedimiento a seguir?

¿Qué implicaciones sancionatorias o de otra índole podría acarrear si se hace esta corrección a los saldos iniciales de la propiedad planta y equipo?”

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2014 de la Contaduría General de la Nación, que determina el procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. (...).

(...)

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

(...)

d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

(...)

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...).

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo” (Subrayado fuera de texto).

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 venta 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.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

(...)

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 primer lugar, 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 las implicaciones sancionatorias por concepto de corrección a los saldos iniciales de la propiedad planta y equipo.

Ahora bien, el Instructivo 002 de 2014 fue emitido por la CGN con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Nuevo 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, los estados financieros del final del periodo de transición y los primeros estados financieros bajo dicho marco.

En el caso de las propiedades planta y equipo, dispuso tres alternativas de medición para el periodo de transición: i) al costo menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro de valor acumulado; ii) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que esta valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. Es de aclarar que la entidad debió elegir una de las tres alternativas, la cual no puede ser modificada posteriormente.

Teniendo en cuenta que el instructivo solamente se aplicaba durante el año 2015, si la empresa cometió un error al determinar la medición en el periodo de transición deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en el periodo en que se haya descubierto el error ajustando el valor del activo, así:

- Si el valor ajustado es mayor al que se reconoció en el periodo de transición, registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda 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 valor ajustado es menor al que se reconoció en el periodo de transición, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De igual forma considerando que, luego del reconocimiento inicial, la entidad debió ajustar el valor de los activos aplicando la medición posterior dispuesta en la Norma de propiedades, planta y equipo, deberá ajustar las partidas de depreciación y deterioro, si había lugar a este, para lo cual debitará o acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda.

Para efectos de presentación, en el caso de aquellos errores catalogados como materiales, la empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022
20221100001931 del 02-02-2022
20221100013271 del 10-03-2022
20221100025371 del 02-05-2022
20221100033531 del 24-05-2022
20221100050101 del 07-07-2022
20221100050301 del 08-07-2022
20221100056221 del 24-08-2022
20221120064091 del 27-10-2022
20221100064501 del 31-10-2022
20221100066261 del 09-11-2022
20221100068721 del 22-11-2022
20221100068951 del 24-11-2022
20221100069681 del 29-11-2022
20221100073591 del 12-12-2022

1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

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

1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20221100064541 DEL 01-11-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de adiciones y mejoras desarrolladas internamente en un software adquirido. Avalúos para la medición posterior de activos intangibles.

Doctor
HAROLD OSWALDO ROJAS ENCISO
Contador
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° 20220010044422 del 28 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a lo anterior PIJAOS SALUD dentro de sus estados financieros tiene contabilizado como ACTIVO INTANGIBLE un SOFTWARE registrado con derechos de autor. El cual ha sido objeto de mejoras, nuevos desarrollos y nuevas funcionalidades, para mejorar los procesos internos que realiza la entidad; a través de mano de obra calificada.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables; solicito su concepto con relación a:

1. ¿El costo de la mano de obra de los ingenieros que intervienen en el proceso de mejoras de los módulos y nuevos desarrollos que se le han adicionado al software adquirido, se deben registrar contablemente como un gasto o como un mayor valor del activo intangible?
2. ¿El Software se puede someter a un avalúo técnico para estimar su valor comercial y realizar la actualización del valor en la contabilidad?”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

(...)

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.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. 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.

12.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

(...)

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.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

(...)

12.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Sobre el reconocimiento de adiciones o mejoras desarrolladas internamente sobre un software adquirido:

La Norma de activos intangibles indica que se reconocerán las adiciones y mejoras como un mayor valor del activo intangible, siempre que correspondan a 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.

Ahora bien, como en su consulta se señala que las adiciones y mejoras son desarrolladas internamente, para que la empresa pueda reconocer estas erogaciones como un mayor valor del activo intangible, deberá demostrar que corresponden a una fase de desarrollo, según las condiciones definidas en los párrafos 7 y 8 de la referida Norma, y que se pueden distinguir claramente de una fase de investigación, según lo dispuesto en el párrafo 20 de la misma.

Por el contrario, si las erogaciones a las que se refiere en su consulta no se pueden distinguir claramente de las erogaciones de la fase de investigación o de otro tipo de erogaciones, como las señaladas en el párrafo 22 de la Norma, entonces la empresa deberá reconocer estos desembolsos como gastos en el resultado del periodo.

En todo caso, si la empresa ya ha reconocido las erogaciones objeto de su consulta como gasto en el resultado del periodo, entonces no podrá reconocerlas posteriormente como parte del costo de un activo intangible, por lo que no sería posible el aumento del costo del activo intangible adquirido.

Pregunta 2. Sobre la posibilidad de utilizar avalúos para la medición posterior de activos intangibles:

La Norma de activos intangibles señala que la medición posterior de este tipo de bienes se debe realizar al costo menos depreciación acumulada menos deterioro de valor acumulado. Por lo tanto, no es posible utilizar avalúos para realizar una actualización del valor de los activos intangibles. No obstante, es preciso resaltar que el avalúo de este tipo de bienes puede ser requerido en algunos casos para efectos de estimar el deterioro de valor, de conformidad con lo dispuesto en la Norma de deterioro del valor de los activos.

1.2.13 ARRENDAMIENTOS**CONCEPTO No. 20221100069391 DEL 28-11-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Arrendamientos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de arrendamiento Operativo como arrendatario

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Arrendamientos Ingresos de Actividades Ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de arrendamiento Operativo como arrendador e ingresos por prestación de servicios

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social

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° 20220010047652 del 14 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A través del presente escrito nos permitimos solicitar su concepto respecto al tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de un contrato celebrado entre Central de Inversiones S.A y la UGPP, a fin de lograr la conciliación de las operaciones recíprocas, dado que la Contraloría General de la República, en su Informe de la Auditoría Financiera impuso un hallazgo a la UGPP porque, a pesar de efectuar todo el proceso para lograr la conciliación, ésta presenta partidas conciliatorias.

Para el efecto, a continuación, se señala el objeto del contrato 07.003-2022, los servicios facturados, las cuentas contables que la UGPP está utilizando de acuerdo a los servicios facturados en las dos entidades y, a manera de referencia, los impuestos aplicables a cada concepto y el tratamiento contable que aplica cada entidad:

1. Central de Inversiones S.A, celebró contrato con la UGPP, el cual establece como objeto “Prestar el servicio de administración y gestión de los procesos judiciales de la UGPP bajo la modalidad de Software Como Servicio – SaaS (Software As A Service) en la nube del Sistema de Información TEMIS.”

2. Como desarrollo del contrato Central de Inversiones S.A, genera facturas a la UGPP, especificando las actividades prestadas, de acuerdo con el alcance del objeto contractual, por lo cual el concepto de las facturas es el siguiente:

- Canon básico de arrendamiento software como servicio Temis. El modelo de servicio se realiza bajo la figura SaaS - Software como Servicio, considerando una renta fija mensual que incluye derecho de uso inicial para 5 usuarios (licencias base de activación).
- Volumen de licencias (usuarios adicionales). 173 usuarios según el mínimo de funcionarios del área y apoderados externos autorizados para usar el aplicativo TEMIS y hasta 32 usuarios adicionales según las variaciones mensuales debidas a rotación de personal y estacionalidades en los picos en la operación que se presenten durante la vigencia.
- Computación en la nube - con cargo fijo mensual, exento de IVA.
- Servicio especializado de gestión masiva sobre los datos. Servicio especializado por demanda, de hasta 67 horas de Gestión Masiva de actualización sobre información de origen previo al uso del sistema y que sea identificado como inconsistente durante la operación.
- Horas de desarrollo: Implementación de nuevas funcionalidades para la interoperabilidad o modificación al sistema, producto de cambios en la arquitectura tecnológica (hardware o software) sobre una bolsa de hasta 756 horas.

3. Central de Inversiones S.A, está bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414, mientras que la UGPP pertenece al Marco normativo para entidades de gobierno.

4. Contablemente Central de Inversiones S.A, atendiendo el objeto del contrato registra el ingreso en la cuenta (4.8.08.17 Arrendamiento Operativo) y la cuenta por cobrar en la cuenta (1.3.84.39 Arrendamiento Operativo).

5. De acuerdo a las Reglas de eliminación a fecha de corte 30 de junio de 2022, la Cuenta fuente 1.3.84.39 ARRENDAMIENTO OPERATIVO tiene como Cuenta destino 2.4.90.58 ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

Por tanto, se presenta la primera diferencia porque Central de Inversiones S.A, dentro de la cuenta por cobrar (1.3.84.39 Arrendamiento Operativo) registra el saldo de las facturas que están pendientes de pago, sin embargo, la entidad UGPP no presenta saldos pendientes por pagar debido al proceso administrativo que aplica para el reconocimiento contable de las facturas, que implica la aprobación de las mismas por parte del Supervisor del Contrato, quién certifica la correcta ejecución del mismo, sin la cual no se cuenta con el soporte idóneo para el reconocimiento de la obligación.

Efectuada la obligación, las facturas son canceladas inmediatamente lo que implica que no exista un pasivo a favor de CISA, generando diferencias en los saldos de cuentas reciprocas de activos y pasivos por el momento del reconocimiento contable.

6. De acuerdo con las Reglas de eliminación a fecha de corte 30 de junio de 2022, la Cuenta fuente 4.8.08.17 ARRENDAMIENTO OPERATIVO tiene como Cuenta destino 5.1.11.18 ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

No obstante, al realizar la conciliación de saldos de cuentas reciprocas de resultados, están presentándose diferencias porque la UGPP está registrando el gasto de acuerdo con el concepto de la factura en las siguientes cuentas:

- Canon básico de arrendamiento software como servicio Temis en la cuenta (5.1.11.18 Arrendamiento Operativo)
- Volumen de licencias (usuarios adicionales) en la cuenta (5.1.11.79 Honorarios)
- Computación en la nube - servicio sin IVA en la cuenta (5.1.11.80 Servicios)
- Servicio especializado de gestión masiva sobre los datos (5.1.11.79 Honorarios)
- Horas de desarrollo (5.1.11.79 Honorarios).

7. Verificando las cuentas reciprocas del ingreso y del gasto utilizadas por las dos entidades con las reglas de eliminación vigentes, la subcuenta 5.1.11.79 - Honorarios no figura en la lista de cuentas reciprocas y la cuenta destino 5.1.11.80 - Servicios tiene como cuenta fuente subcuentas del Grupo 43 - Venta de servicios.

8. A manera de referencia se informan las deducciones aplicadas a cada factura, previo al pago, lo que nos obliga a individualizar los conceptos para garantizar la representación fiel en la información contable: Atendiendo lo anterior, las dos entidades requerimos un concepto donde se establezca:

1. La forma adecuada de realizar los registros contables, lo que nos permitirá, de una parte, garantizar la representación fiel de la información contable y disminuir las diferencias que se están presentando en la conciliación de los hechos económicos recíprocos y,
2. Nos indiquen si, por la forma del reconocimiento contable de cada entidad, algún saldo por conciliar puede subsistir en el listado, por ser de aquellos que no generan requerimiento a la entidad”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“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” (Subrayado fuera de texto).

2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4.1. Características fundamentales

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

18. La utilidad de la información financiera de propósito general 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 la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. 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 contable.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. 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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“16.3. Arrendamientos Operativos

(...)

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento” (Subrayado fuera de texto).

3. Consideraciones sobre 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 Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

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

17. La utilidad de la información financiera de propósito general 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 la toma de decisiones, al control ni a la rendición de cuentas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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 212 de 2021, establecen:

“13.3. Arrendamientos operativos

13.3.1. Contabilización para el arrendador

13.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

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.

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

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses, los derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

(...)

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la empresa por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, por la prestación de servicios de procesamiento en computador, actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales tenga la propiedad intelectual, entre otros”.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta 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, CISA S.A. reconocerá el ingreso y la cuenta por cobrar que surjan en cumplimiento del contrato con la UGPP en el momento en que preste el servicio a la UGPP o cuando esta última entidad haga uso de sus activos tangibles e intangibles.

Así mismo, la UGPP deberá realizar el reconocimiento de la obligación y el gasto, con independencia de los procesos administrativos que surjan para la aprobación de las facturas, de la siguiente manera: 1) respecto al arrendamiento operativo, de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento operativo y 2) respecto de los servicios, en el momento en que reciba estos por parte de CISA S.A.

En relación con la primera diferencia en operaciones recíprocas, para reconocer el arrendamiento operativo, y de acuerdo con la Norma de arrendamientos, CISA S.A. debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, la UGPP debitará la subcuenta 511118-Arrendamiento operativo de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249058-Arrendamiento operativo de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Respecto a los demás conceptos mencionados en la consulta, es necesario precisar que el criterio

para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios se aplicará por separado a cada transacción. Es por esto que para CISA S.A., se debe presentar una individualización de las transacciones de acuerdo con su naturaleza.

De esta manera, para reconocer los ingresos provenientes del servicio especializado de gestión masiva de datos y el servicio de las horas de desarrollo, CISA S.A. debitará la subcuenta 131708-Servicios informáticos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 437001-De procesamiento y 437002-De desarrollo e implementación de software de la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS. Por su parte, la UGPP debitará la subcuenta 511150-Procesamiento de información de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En relación con el concepto por volumen de licencias y computación en la nube, CISA debitará la subcuenta 131708-Servicios informáticos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 437090-Otros servicios informáticos de la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS. Por su parte, la UGPP registrará este hecho económico debitando la subcuenta 511150-Procesamiento de información de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Así mismo, 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.

Ahora bien, si de acuerdo con las reglas de eliminación la entidad tiene saldos en cuentas que no presentan reciprocidad con otras, no incluirá dichos rubros en el reporte de operaciones recíprocas que remita a la CGN o solicitará su inclusión a la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS

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

1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN

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

1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000931 del 24-01-2022
20221100023671 del 25-04-2022
20221100033531 del 24-05-2022
20221100046641 del 16-06-2022
20221100058401 del 19-09-2022
20221100062821 del 11-10-2022

1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100045261 del 15-06-2022

1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

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

1.2.19 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20221100004581 DEL 18-02-2022**

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 Ayudas gubernamentales y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Registro contable del reintegro de recursos entregados por el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, los cuales se reconocieron como ingreso.

Doctora
ANA PATRICIA MAYO LOZANO
Contadora Externa
E.S.E. Hospital San Agustín - Puerto Merizalde
Buenaventura, 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°20220010000052 el 03 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) requiero (sic) de su orientación para el registro contable de devolución de recursos entregados por el Fondo de Mitigación de Emergencias FOME, dineros que la empresa no utilizo para cubrir obligaciones del Talento Humano Vigencia 2020.

El recurso fue contabilizado en el año 2020 como un ingreso. ¿La pregunta es que cuenta debo afectar para esta devolución? en el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en bolsa no encuentro una cuenta específica para devolución de esta clase de recursos”.

Al respecto, mediante correo electrónico enviado a la CGN el 31 de enero de 2022, la consultante agrega: “La entidad que nos entregó los recursos es el FOME (...) La destinación de este recurso era para cubrir pasivos de nómina año 2020, al no ser utilizados se deben regresar al FOME. Como era un recurso sujeto a devolución debió afectar una cuenta por pagar, pero la contadora que estaba en ese momento lo reconoció como un ingreso en el año 2020. En este orden de ideas surgió la consulta por que el recurso se devolvió. Para el año 2021 al reintegrarlo se reconoció un gasto”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, por el cual se crea el Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, sobre el uso de los recursos del FOME en el marco del Decreto 417 de 2020 (decreto por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional), señala:

“Artículo 4. Uso de los recursos. Los recursos del FOME se podrán usar para conjurar la crisis o impedir la extensión de sus efectos en el territorio nacional, en el marco del Decreto 417 de 2020, en particular: (...) 5. Proveer directamente financiamiento a empresas privadas, públicas o mixtas que desarrollen actividades de interés nacional (...)”.

Los artículos 5º y 11º del Decreto Legislativo 538 del 12 de abril de 2020, por el cual se adoptan medidas en el sector salud, para contener y mitigar la pandemia de COVID-19 y garantizar la prestación de los servicios de salud, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, estipula:

“Artículo 5. Entrega de recursos por el Ministerio de Salud y Protección Social y las entidades territoriales a los prestadores de servicios de salud. Durante el término de la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, este Ministerio y las entidades territoriales podrán efectuar transferencias directas de recursos mediante actos administrativos de asignación a las Empresas Sociales del Estado y a los administradores de infraestructura pública de propiedad de las entidades territoriales, destinadas a la prestación de servicios de salud, para la financiación de la operación corriente o para inversión en dotación de equipamiento biomédico, con el fin de garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por causa de la emergencia derivada del Coronavirus COVID-19.

Asimismo, el Ministerio de Salud y Protección Social y las entidades territoriales, mediante la suscripción de convenios o contratos, podrán asignar recursos a Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud privadas o mixtas que apoyen en la prestación de servicios para garantizar la atención a la población afectada por la pandemia de COVID-19.

(...)

Artículo 11. Reconocimiento económico temporal para el talento humano de salud que presenten servicios durante el Coronavirus COVID-19. El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de Coronavirus COVID-19, incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica, y que, por consiguiente, están expuestos a riesgo de contagio, tienen derecho, por una única vez, a un reconocimiento económico temporal, durante el término de la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. El Ministerio de Salud y Protección Social definirá el monto del reconocimiento como una proporción del Ingreso Base de Cotización -IBC promedio de cada perfil ocupacional. Este emolumento no constituye factor salarial y será reconocido independiente de la clase de vinculación.

Parágrafo 1. Ministerio de Salud y Protección Social definirá los perfiles ocupacionales que serán beneficiarios del reconocimiento económico de acuerdo con su nivel de exposición al Coronavirus COVID-19. Este reconocimiento será girado por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud o entidades territoriales de salud quienes serán los encargados de realizar el giro al personal beneficiario (...).

Respecto de 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, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°168 de 2020, sobre el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, señala:

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

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. 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.

(...)

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).

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 N°414 de 2014 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°426 de 2019, establecen:

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

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

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

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

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

(...)

2.2.3. Devolución de subvenciones

14. El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo 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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS 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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos que recibe la ESE para contener y mitigar la pandemia de COVID-19 y garantizar la prestación de los servicios de salud, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, deberán ser registrados como una subvención, con base en lo establecido en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ahora bien, de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones 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.

En relación con lo anterior, la E.S.E en el año 2020, para el reconocimiento de los recursos entregados por el FOME en el marco del Decreto Legislativo No. 538 de 2020, debió analizar si estos recursos le fueron entregados con condiciones o sin condiciones, y proceder con el registro, así:

Si los recursos por subvenciones le fueron entregados sin condiciones, la E.S.E debió reconocer un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta

1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Si los recursos por subvenciones fueron entregados con condiciones, la ESE registrará un activo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, reconocerá 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. El pasivo se amortizará en la medida que se cumpla la condición por la cual fue entregado el recurso, reconociendo el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por lo anterior, la cuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS reflejará el saldo de los recursos que no han cumplido las condiciones asociadas para ser reconocidos como ingresos.

Ahora bien, como se infiere de la consulta, la E.S.E. Hospital San Agustín reconoció en el ingreso la totalidad de los recursos por subvenciones condicionadas en el año 2020, y no reconoció el pasivo por ingreso diferido por subvenciones condicionadas, por lo tanto, deberá aplicar el numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, caso en el cual se constituye en la corrección de un error cuyo registro se presenta en el período actual y en el caso que sea material, para efecto de presentación, la ESE reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

En consecuencia, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el valor que no cumplió con la condición para ser reconocido como ingreso en dicho periodo.

Posteriormente, la E.S.E para el reintegro de los recursos recibidos por subvenciones condicionadas, en el año 2021, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor a reintegrar. Con el giro de los recursos, la ESE debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221120020241 DEL 22-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la devolución del saldo a favor entre una ESE y las empresas administradoras de fondos de pensiones, cesantías y riesgos laborales de acuerdo con la Resolución 1545 de 2019 del Ministerio de Salud, cuando el proceso de conciliación no ha finalizado

Doctor
HENRY GREGORIO ORTEGA MOLINA
Profesional universitario
Instituto Departamental de Salud de Norte de Santander
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° 20221100005412 del 4 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud de la resolución de 1545 de 2019, 616 de 2020 y 2460 de 2020 emanadas por el Ministerio de Salud y protección social para el proceso de saneamiento de aportes patronales, en este proceso las Empresas sociales del estado (ESE) concilian con administradoras (fondos), saldos a favor o en contra de todo el proceso que va desde 1994 hasta 2015, cuando resultan saldos a favor la administradora le gira ese valor a la ESE (Sic). La ESE cumple dos etapas cuando recibe el dinero en tesorería y no se ha definido como ejecutarla basado en la norma, después cuando se define y se incorpora a presupuesto. En esa primera etapa que no se ha definido el destino de los recursos basados en la norma cuando la administradora gira los recursos (Sic) ¿la causación cómo se debe hacer? ¿a un pasivo pendiente por definir o a un ingreso si no se ha definido el concepto del ingreso para el objeto del gasto, más aún si no se ha conciliado al 100% como dice la norma?” (Sic)

En respuesta a su solicitud se llevó a cabo una mesa de trabajo el 28 de marzo de 2022 en la cual se concluyó que la CGN se compromete a emitir un concepto en relación con su requerimiento. En dicha reunión el consultante indicó lo siguiente:

Las empresas sociales del estado ESE, en las vigencias 1994 a 2016, recibieron un dinero por parte del Ministerio de Salud con el fin de brindar un apoyo para el pago de aportes patronales debido a que los hospitales presentaban problemas de liquidez. Sin embargo, la entrega no se realizó directamente

a las ESE, sino que se hizo a las entidades Administradoras de Fondos de Pensiones, Cesantías y Riesgos Laborales.

Ahora bien, teniendo en cuenta las Resoluciones mencionadas anteriormente, el Ministerio de Salud indica a las entidades receptoras de los recursos que deben conciliar el monto de los pagos que realizaron frente al giro que el gobierno realizó en los fondos. Si como resultado del proceso de conciliación surgen saldos a favor, estos deben trasladarse a otras entidades Administradoras de Fondos de Pensiones, Cesantías y Riesgos Laborales con las que existan pasivos, o al no presentarse deudas por estos conceptos pueden solicitar la devolución de dichos saldos.

No obstante, una Empresa Social del Estado, aun cuando no se había finalizado el proceso de conciliación, solicitó devolución del saldo a favor que tenía con una de las entidades Administradoras, saldo que fue reembolsado sin realizar el traslado a las otras entidades Administradoras con las que se tenían pasivos.

Ante este caso, se originó una discusión sobre el reconocimiento contable de estos recursos dado que cuando se hace la consignación aun no se sabe si la ESE puede hacer uso de estos ya que el proceso de conciliación no ha finalizado.

CONSIDERACIONES

La Ley 1438 de 2011, por medio de la cual se reformó el Sistema General de Seguridad Social en Salud, reglamentó lo referente al saneamiento de los aportes patronales, facultando al Ministerio para determinar el procedimiento que debían adelantar las entidades del sector salud con las administradoras, indica en su artículo 85 lo siguiente:

“ARTÍCULO 85. Saneamiento de aportes patronales. Las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Obligadas a compensar o el Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, según corresponda, las Administradoras de Riesgos Profesionales, las entidades administradoras de pensiones tanto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, como las de ahorro individual con solidaridad y las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional de Ahorro, que hubieren recibido o que tengan en su poder recursos por concepto de aportes patronales del Situado Fiscal y del Sistema General de Participaciones para Salud, las direcciones territoriales de salud, las Instituciones Prestadoras de Salud Públicas y demás entidades a las que se les hayan asignado recursos para el pago de aportes patronales, contarán con doce (12) meses, para realizar el proceso de saneamiento por concepto de aportes patronales con el procedimiento que determine el Ministerio de la Protección Social. En este proceso de saneamiento podrán concurrir recursos de ambas fuentes.

Los Fondos de Pensiones, Cesantías, Entidades Promotoras de Salud y Administradoras de Riesgos Profesionales de Salud, deberán implementar las acciones administrativas necesarias para que se realice el procedimiento operativo de saneamiento de los aportes patronales con las direcciones territoriales de salud, las instituciones prestadoras de servicio de salud pública y demás entidades a las que se les hayan asignado recursos para el pago de aportes patronales, con oportunidad y eficacia”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 1545 de 2019, por medio de la cual se determina el procedimiento para el saneamiento de aportes patronales correspondientes a la vigencia de 2012 a 2016, y sus modificaciones, indica en su artículo 1 lo siguiente:

“GENERALIDADES DEL PROCESO DE SANEAMIENTO DE APORTES PATRONALES

Artículo 1. La presente resolución tiene por objeto establecer el procedimiento para realizar el saneamiento de aportes patronales financiados con recursos del Sistema General de Participaciones para Salud, correspondientes a las vigencias de 2012 a 2016, por los sistemas de pensiones, salud, riesgo laborales y cesantías (...).

Artículo 2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones previstas en la presente resolución aplican a:

1. Las entidades del sector salud que hubieren sido beneficiarias de los recursos para el pago de aportes patronales de la asignación del Sistema General de Participaciones para Salud de la respectiva entidad territorial, en adelante entidades empleadoras”. (Subrayado fuera de texto)

(...)

Artículo 13. Traslado, devolución y acreditación de periodos conciliados en las actas suscritas con las AFP, AFC y ARL. Efectuada la conciliación y en el evento que se presenten saldos a favor de la entidad empleadora, esta deberá solicitar a la entidad administradora, en caso de presentar deudas por concepto de aportes patronales con otras administradoras, el traslado de dichos recursos hacia estas últimas, incluyendo los destinados hacia las EPS o demás EOC o ADRES; o al no presentar deudas por este concepto solicitará la devolución de los saldos a favor, dentro de los plazos previstos en la normatividad vigente (...).

(...)

Artículo 15. Las devoluciones de recursos de excedentes del SGP por las entidades empleadoras, una vez cubiertas las deudas de aportes patronales, deberán ser utilizadas conforme a lo establecido en el numeral 1 del artículo 3 de la Ley 1608 de 2016 y el inciso 6 del artículo 3 de la Ley 1797 de 2016, aplicables a las vigencias 2012, 2013 y 2014; el inciso 3 del artículo 75 de la Ley 1769 de 2015, aplicable a esta vigencia y las competencias establecidas en los artículos 43 y 44 de la Ley 715 de 2001 y el parágrafo 2 del artículo 49 ibidem, así como los artículos 2.2.1.1.1 y 2.2.1.2.8 del Decreto 780 de 2016, aplicables a la vigencia 2016.

Artículo 21. Ajuste contable. Las entidades empleadoras deberán reflejar en su contabilidad las cuentas por cobrar y por pagar, debidamente conciliadas y depuradas de acuerdo con los procedimientos contables definidos en las normas vigentes aplicables a cada entidad, y deberán actualizar la información financiera y los estados de cuenta correspondientes al periodo 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2016”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, indica en su Capítulo 2, Aportes patronales, lo siguiente:

“Artículo 2.2.1.2.1 Campo de aplicación. El presente Capítulo es aplicable a las entidades empleadoras entendidas como instituciones de prestación de servicios de salud de la red pública y Direcciones y/o Secretarías Departamentales, Distritales y Municipales de Salud, que tengan a su cargo empleados públicos y trabajadores oficiales que se dedican a la prestación de los servicios de salud, a los cuales se hará referencia en este Capítulo con el término genérico de servidores públicos.

(...)

Artículo 2.2.1.2.10 Autoliquidación de aportes y aplicación de los recursos. (...)

Las entidades empleadoras deberán conciliar mensualmente sus autoliquidaciones con los estados de cuenta de aportes generados por las entidades administradoras de los recursos de salud, pensiones y riesgos laborales. Si surtido el anterior procedimiento resultaren faltantes en una entidad administradora y sobrantes en otras, la entidad empleadora deberá solicitar el traslado de recursos entre administradoras y de persistir el faltante deberá cubrirlo con sus recursos propios”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N°414 de 2014, modificada por la Resolución 212 de 2021, indican:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Dado que la ESE a que hace referencia en su consulta solicitó devolución del saldo a favor, generado en el proceso de conciliación con una de las entidades administradoras, la ESE debió reconocer dicha devolución mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Lo anterior teniendo en cuenta que el proceso de conciliación no ha finalizado con todas las empresas administradoras y solo al finalizar dicha conciliación se podrá determinar el titular de estos recursos, como quedó establecido en el artículo 13 de la Resolución 1545 de 2019.

CONCEPTO No. 20221100032051 DEL 18-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los intereses financieros de rendimientos en las cuentas bancarias de ahorro y corrientes.

Doctora
MARLESBY SOTELO
Subdirector Operativo
Dirección Financiera
E.S.E. Hospital Universitario de La Samaritana
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° 20220010021522 del 05 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Los intereses financieros de rendimientos en las cuentas bancarias de ahorro y corrientes deben ser reconocidos en la cuenta de ingreso 480201? y cuál sería la cuenta pasiva para su causación o reconocimiento la 240726?”.

Mediante llamada telefónica efectuada a la consultante expresa lo siguiente: los recursos que tiene la E.S.E. Hospital Universitario de La Samaritana en las cuentas de ahorro y corrientes corresponde a la prestación de los servicios de salud de las personas que se encuentran afiliadas a los regímenes contributivo y subsidiado y los giros son realizados por las entidades responsables de pago que pueden ser públicas o privadas.

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 según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

62. 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 existen 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.

(...)

6.1.4. Ingresos

69. 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 al patrimonio". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas con la Resolución N°212 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

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". (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°219 de 2021, 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".

En lo referente con la cuenta 4802-FINANCIEROS, el CGC la describe así: "Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera". Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la normativa relacionada, el pasivo se define como una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Por su parte, los ingresos se definen como 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.

Ahora bien, la E.S.E. Hospital Universitario de La Samaritana deberá analizar si los rendimientos financieros obtenidos en las cuentas de ahorros y corrientes son ingresos propios de la empresa o, por el contrario, son de propiedad de un tercero y deberá devolverlos:

1) Cuando corresponda a ingresos propios, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 480201-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

2) Cuando existe una obligación de reembolsar los rendimientos financieros a un tercero, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20221100038631 DEL 02-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Registro contable del reintegro de recursos entregados, como una subvención condicionada, por la Alcaldía municipal a la E.S.E. Hospital San Jorge Calima

Doctora
MARÍA LEONOR AMU S.
Gerente
E.S.E. Hospital San Jorge Calima - El Darién
Calima – El Darién, 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° 20220010018102 del 18 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“...cuales serían las cuentas contables que se deben afectar para registrar el valor a reintegrar a la alcaldía municipal, por concepto de devolución de recursos no ejecutados de convenio interadministrativo, firmado en el año 2020, el cual tenía como objeto la adecuación de área de expansión para la atención de pacientes con covid-19, el cual la alcaldía municipal transfirió al Hospital San Jorge la suma de 200 millones, pero el Hospital no logro ejecutar el 100% de las actividades en el plazo estipulado, por lo que se liquidó el convenio con un saldo a favor el municipio de 39 millones, los cuales no han sido reintegrados hasta la fecha por parte del Hospital.

Solicitamos a ustedes como entidad rectora, dar una orientación del registro contable aplicable a esta transacción, en la que el Hospital devuelve este valor a la alcaldía”.

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 actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°168 de 2020, sobre el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, estipula:

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. 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.

(...)

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).

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 N°414 de 2014 y modificadas según lo dispuesto en la Resolución N°426 de 2019, establecen:

“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. 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 numeral 4.3. 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, 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, anexas a la Resolución N°414 de 2014 y modificadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señalan:

“4.3. 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 acuerdo con los antecedentes de su consulta donde menciona que el municipio transfirió unos recursos al Hospital para su ejecución dentro de un plazo determinado; y con base en lo establecido en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que establece que 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; se concluye que estos recursos han debido reconocerse como subvenciones.

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

Según lo indicado en su consulta, existía una condición para la entrega y ejecución de los recursos y como el Hospital no logró ejecutar el total de las actividades en el plazo estipulado, deberá devolver unos recursos al municipio por no cumplir con dicha condición.

En relación con lo anterior, la E.S.E, en el año 2020, debió reconocer los recursos entregados por la Alcaldía municipal, como una subvención condicionada a la ejecución del plazo estipulado en el convenio. Por lo anterior, como los recursos fueron entregados con condiciones, la E.S.E debió reconocer el derecho a estos 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.

En la medida en que se fuera cumpliendo con la condición, la ESE debió amortizar el pasivo y reconocer el ingreso debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Posteriormente, cuando se genere la obligación de reintegrar los recursos recibidos por subvenciones condicionadas, en el año 2022, la ESE debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor a reintegrar al municipio. Cuando se realice el giro de los recursos, la ESE debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la ESE no realizó el reconocimiento de la manera anteriormente indicada, deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, caso en el cual se constituye en la corrección de un error cuyo registro se presenta en el período actual y, en el caso que sea material, para efecto de presentación, la ESE reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Para el efecto, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor a devolver al municipio.

CONCEPTO No. 20221100043681 DEL 13-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por pagar derivadas de actos administrativos en firme

Doctora
CAROLINA TRIANA ROJAS
Profesional Oficina Asesora Jurídica
Imprenta Nacional de Colombia (INC)
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° 20220010022422 el 11 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

La Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), mediante Resolución No. 0357 del 08-06-2021 declaró el incumplimiento e hizo efectiva la cláusula penal pecuniaria, en virtud de la ejecución del contrato Interadministrativo No. 479 de 2017, por valor de \$925.404.482,00.

Mediante la Resolución No. 0425 DEL 28-06-2021 la ANH resolvió el recurso de reposición en contra de la Resolución No. 357 de 2021, confirmando la Resolución No. 0357 de 8 de junio de 2021.

A través de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE), se está adelantado el proceso de mediación entre la INC y la ANH, por las controversias derivadas del contrato 479 de 2017.

De acuerdo con los antecedentes jurídicos se consulta:

- ¿Se debe registrar contablemente, la cuenta por pagar a la ANH, con ocasión de la resolución por medio de la cual se declara el incumplimiento y se hace efectiva la cláusula penal pecuniaria?
- ¿Cuál sería el procedimiento para el correspondiente registro contable?

CONSIDERACIONES

Los artículos 98 y 99 de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), establecen:

“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.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.

4. Las demás garantías que, a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.

5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor”.

Respecto a la normativa 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, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por pagar, se reconocerán como tales, 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.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 99 del CPACA, prestan mérito ejecutivo los actos administrativos ejecutoriados por medio de los cuales se declare el incumplimiento contractual y se declare a favor de una entidad pública la obligación de pagar una suma líquida de dinero; aunado a ello, el artículo 98 del CPACA establece que las entidades públicas deben recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo.

En virtud de lo anterior, cuando un acto administrativo por medio del cual se declara el incumplimiento de una empresa y se hace efectiva la cláusula penal pecuniaria, adquiere firmeza, se cumplen los criterios de reconocimiento de las cuentas por pagar, por cuanto se trata de una obligación adquirida por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Así las cosas, atendiendo a lo establecido en el principio de devengo, una vez el acto administrativo quede en firme corresponde a la Imprenta Nacional de Colombia reconocer la respectiva cuenta por pagar a favor de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con un débito en la subcuenta 589025-Multas y sanciones de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20221100051691 DEL 21-07-2022

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 Hechos ocurridos después del periodo contable
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de cuentas por pagar al final del periodo contable.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.
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°20220010028322 del 17 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Sistema Integrado de Transporte Público de Valledupar SAS, antes de finalizar el periodo fiscal, solicita a las diferentes áreas empresa la identificación de las obligaciones que tenga la Entidad con los distintos terceros en el desarrollo de su operación con el fin de tener un inventario de las cuentas por pagar, las cuales se registran contablemente en la medida que los beneficiarios de dichos pagos presenten sus cuentas de cobro y/o facturas, junto con todos los anexos necesarios y exigidos por la entidad para poder realizar el trámite de pago, tal y como lo estipulan los diversos contratos suscritos, los cuales en su mayoría incluyen la siguiente clausula:

‘VALOR Y FORMA DEL PAGO - El valor del presente contrato asciende y se fija en la suma de XXXX PESOS M/L (\$XX.XXX.XXX), que pagará la CONTRATANTE al CONTRATISTA por mensualidades vencidas y/o proporcional por fracción de mes a razón de XXXX PESOS M/L (\$XX.XXX.XXX), previa presentación de informes parciales de ejecución de actividades, la acreditación del pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral y la existencia de certificación de cumplimiento y recibo a satisfacción del objeto y obligaciones suscrita por el supervisor del presente contrato.’*Cursiva y subrayado fuera de texto

La mayoría de los contratos, especialmente los relacionados con prestación de servicios y suministros, terminan el 31 de diciembre, de modo que, antes de esta fecha, la Entidad no puede recibir cuentas de cobro para causar, dado que carecen del recibo a satisfacción por parte del contratista, el valor realmente ejecutado, así como de la finalización del contrato, y por tanto no se tiene la certeza de la obligación para su reconocimiento; con la situación adicional, que por tratarse de cierre de vigencia,

la Entidad tiene una fecha de corte para el recibo de cuentas que normalmente oscila entre el 15 y el 18 día del mes de diciembre. Teniendo en cuenta esta situación, la mayoría de cuentas son presentadas a la Tesorería de la empresa durante el mes de enero del año siguiente (Factura y/o cuentas de cobro, con sus respectivos soportes entre los cuales se incluye el recibo final y entrega de bienes y documentos a la Entidad), y es en este momento cuando la Entidad procede a realizar la causación y reconocimiento contable de las mismas (previo reconocimiento presupuestal, como cuentas por pagar)

Dada la anterior situación, acudimos a ustedes con el objetivo que sea aclarado en qué momento debe realizarse la causación contable teniendo en cuenta los hechos anteriormente explicados, especialmente los relacionados con el cierre de la vigencia fiscal y el recibo a satisfacción por parte del supervisor el cual define el valor efectivamente ejecutado y el cumplimiento de los requisitos para su pago”.

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 mediante la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

62. 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.

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado)

64. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente (...). (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 212 de 2021, indican:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La empresa ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la

empresa tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la empresa deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y e) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y de acuerdo con el principio de Devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es, cuando surgen obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del período.

Para el caso de los contratos firmados por la empresa con terceros, a través de los cuales se adquieren bienes o servicios, y de acuerdo con lo definido en la cláusula indicada en su consulta, en el sentido de que la empresa cancela a los contratistas mes vencido, luego de recibir los informes de ejecución de actividades, los soportes de pagos de aportes al Sistema General de Seguridad Social Integral y el certificado de cumplimiento firmado por el supervisor, para el caso del último cobro del periodo contable que finaliza el 31 de diciembre, donde el cobro del trabajo desarrollado es realizado con posterioridad al final del periodo contable, la empresa aplicará lo señalado en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable, en especial, lo correspondiente a hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste.

Lo anterior implica que la empresa debe reconocer o ajustar los valores que se encuentran registrados como parte de los activos, pasivos, gastos y costos que hacen parte de su información financiera para reflejar el impacto de las transacciones o hechos no reconocidos previamente por no disponer de la información fiable antes de finalizar el periodo contable.

Por lo anterior, a 31 de diciembre, la empresa reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o en la cuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la empresa efectúe el pago de la obligación, debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000431 del 14-01-2022
20221100003561 del 16-02-2022
20221100018791 del 04-04-2022
20221100019031 del 06-04-2022
20221100065931 del 08-11-2022
20221100074861 del 23-12-2022

1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR

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

1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 20221100001861 DEL 01-02-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Registro contable del cálculo actuarial de pensiones

Doctora
ROSALBA OSORIO LOAIZA
Subdirectora financiera
E.S.E Hospital San Rafael de Venecia
Venecia, Antioquia.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220010001892, del 19 de enero de 2022, mediante la cual solicita “el procedimiento contable para reconocimiento en los Estados Financieros de la ESE Hospital San Rafael de Venecia-Antioquia a diciembre 31 de 2021, del Calculo actuarial del sector Salud, notificado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el día 28 de octubre de 2021; y cuáles son las cuentas para afectar”.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional señala, en su artículo 9º que: “Para el cumplimiento de la presente ley, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios”.

En cumplimiento de los anterior, el 28 de octubre de 2021, mediante radicado entrada No. Expediente 48702/2021/OFI, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP le comunicó a la ESE Hospital San Rafael de Venecia del Departamento de Antioquia que: “una vez revisada la información con corte a diciembre 31 de 2019, enviada por su Entidad Territorial o por las Instituciones Hospitalarias y el reporte entregado por Ministerio de Salud y de la Protección Social durante la vigencia 2019, se generó Cálculo actuarial persona por persona con fecha de corte 31/12/2016 del pasivo pensional de E.S.E HOSPITAL SAN RAFAEL DE VENECIA para los grupos actuariales de Activos, Retirados, Pensionados y Sustitutos de pensión”.

Por otra parte, en relación con la regulación contable pública, la Norma de beneficios a los empleados, en la categoría de beneficios posempleo, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“5.2.2. Medición

16. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado. (...)

19. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

20. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial (...).

22. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en

ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error” (subrayado fuera del texto).

Finalmente, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 083 de 2021, señala:

“1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

(...)

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio pasado, del interés sobre el pasivo o de las ganancias o pérdidas actuariales (...).

1.1.2. Interés sobre el pasivo

El interés sobre el pasivo corresponde al cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Para determinar el interés sobre el pasivo, al cierre del periodo contable, la empresa multiplicará el saldo del cálculo actuarial de pensiones futuras por la tasa empleada, en la última fecha de actualización, para determinar el valor presente de la obligación por beneficios posempleo (...).

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales (...).

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

(...)

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por el reconocimiento del interés sobre el pasivo o de las ganancias o pérdidas actuariales.

1.2.1. Interés sobre el pasivo

El interés sobre el pasivo corresponde al cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Para la determinación del interés sobre el pasivo, al cierre del periodo contable, la empresa multiplicará el saldo del cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones por la tasa empleada, en la última fecha de actualización, para determinar el valor presente de la obligación por beneficios posempleo (...)

1.2.2. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales (...).

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La empresa registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

En caso de que, sobre la nómina de pensionados, exista el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de la empresa, esta debitará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES por el valor de la nómina a pagar.

3.2. Pago de la nómina de pensionados

Con el pago de la nómina de pensionados, la empresa debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales 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

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Dado que el MHCP, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 9º de la Ley 549 de 1999, tiene la competencia para realizar el cálculo actuarial de la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia, esta última medirá su pasivo pensional con base en la información suministrada por el MHCP.

En virtud de lo anterior, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia considerará, para los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2021, la información suministrada mediante radicado entrada No. Expediente 48702/2021/OFI de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP sobre el cálculo actuarial persona por persona con fecha de corte 31/12/2016 para los grupos actuariales de activos, retirados, pensionados y sustitutos de pensión. Lo anterior, teniendo en cuenta que dicha información es la más actualizada con la que cuenta el E.S.E Hospital San Rafael De Venecia para la medición de su obligación pensional.

No obstante, dado que el valor del cálculo actuarial se encuentra desactualizado a efectos de su incorporación en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2021, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia deberá ajustar el valor suministrado por el MHCP con el interés sobre el pasivo y los pagos efectuados a los beneficiarios, para los años 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021.

Así las cosas, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia registrará la diferencia entre el valor del cálculo actuarial suministrado por el MHCP y el valor actualmente reconocido como cálculo actuarial debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES.

Adicionalmente, para la actualización del cálculo actuarial con el interés sobre el pasivo correspondiente a los años 2017, 2018, 2019 y 2020, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES.

Por su parte, para la actualización del cálculo actuarial con el interés sobre el pasivo correspondiente al año 2021, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia aplicará lo establecido en los numerales 1.1.2 y 1.2.1 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, es decir, debitará en la subcuenta 580402-Interés sobre el pasivo por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES..

Para la actualización del cálculo actuarial con los pagos efectuados a los beneficiarios durante los años 2017, 2018, 2019 y 2020, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, para la actualización del cálculo actuarial con los pagos efectuados a los beneficiarios durante el año 2021, la E.S.E Hospital San Rafael de Venecia aplicará lo establecido en el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, es decir, debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, y acreditará la 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES. Posteriormente, la empresa debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES y acreditará 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.

CONCEPTO No. 20221100012321 DEL 09-03-2022

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	Adecuado reconocimiento contable del cálculo actuarial y sus componentes

Doctor
HERNÁN MARTÍNEZ
Jefe de Contabilidad e Impuestos
Sociedad Hotelera Tequendama 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° 20220010005002 el 2 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre el adecuado registro contable del cálculo actuarial, teniendo en cuenta sus componentes de ajuste de experiencia y costo de intereses que dan la proyección del pasivo neto para la vigencia correspondiente, además de su afectación en contrapartida con las cuentas de resultado o de patrimonio, de conformidad con la Norma de beneficios a los empleados.

Adicionalmente requiere confirmar si el registro se debe realizar únicamente con normas internacionales aceptadas por la Contaduría o se debe tener un registro basado en contabilidad local.

CONSIDERACIONES

La Norma de beneficios a los empleados, contemplada en el capítulo II. Pasivos 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, modificadas por la Resolución 212 de 2022, establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.2. Medición

16. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

17. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la empresa realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

22. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

23. El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos. El interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios.

24. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan durante el periodo (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo.

(...)

26. Después de cualquier modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, la empresa medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado, el costo del servicio presente y el interés sobre el pasivo. Dicha medición podrá

realizarse en el periodo contable en el que se originó la modificación o en el periodo contable siguiente”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas, el pasivo por beneficios posempleo se mide por el valor presente de los pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores, para lo cual utilizará una metodología de reconocido valor técnico a fin de determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la empresa realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo.

Ahora bien, el reconocimiento del pasivo por beneficios posempleo se efectúa según su origen, así el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo y, por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

Al respecto, el costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo; el costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos; y el interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo.

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

En caso de que se presenten modificaciones a las condiciones de los beneficios otorgados, la empresa medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado, el costo del servicio presente y el interés sobre el pasivo.

Por lo anterior, los costos por intereses a los que hace referencia en su consulta afectarán el resultado del periodo. Sin embargo, para el reconocimiento del ajuste de experiencia, será responsabilidad de la Sociedad determinar si los mismos corresponden a un incremento en el costo del servicio presente o en el costo del servicio pasado, los cuales se reconocerán en el resultado del periodo, en caso contrario, corresponde a un ajuste por nueva información o por efectos de los cambios en las suposiciones actuariales, lo que conlleva a su reconocimiento en el patrimonio y ser presentado en el otro resultado integral.

Para atender su segunda inquietud, es preciso señalar que en atención a que la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), específicamente el Marco Normativo para 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 2014, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública, el reconocimiento contable de los hechos económicos de la Sociedad atenderán lo allí señalado.

Así mismo se aclara que el mencionado Marco Normativo corresponde a un desarrollo propio de la entidad y no a una adopción de Normas Internacionales de Información Financiera.

CONCEPTO No. 20221100048311 DEL 28-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados Ingresos por subvención
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los servicios prestados por el personal que labora a través de Comisiones de Servicio.

Doctor
 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° 20220010023062 del 16 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicitamos su orientación en indicarnos, si el concepto 20221100011221 de fecha 07-03-2022, aplica para SATENA S.A y demás entidades del marco normativo de la Resolución 414 de 2014, dado que, el numeral 2.2.1 Reconocimiento - Subvenciones del Capítulo IV. Ingresos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, utilizado actualmente, indica el reconocimiento tanto de ingresos como de gastos por las subvenciones recibidas representadas en servicios.

(…)

Así mismo, y entendiendo que la Fuerza Aérea Colombiana no reconocerá el gasto y el pasivo por las subvenciones otorgadas a terceros por personal en comisión, SATENA S.A. excluirá los saldos en operaciones recíprocas, con el fin de no generar diferencia en dicho reporte”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, modificado por el artículo 1º del Decreto 648 de 2017, define:

“ARTÍCULO 2.2.5.5.21 Comisión. El empleado se encuentra en comisión cuando cumple misiones, adelanta estudios, atiende determinadas actividades especiales en sede diferente a la habitual o

desempeña otro empleo, previa autorización del jefe del organismo. La comisión puede otorgarse al interior del país o al exterior.

(...)

ARTÍCULO 2.2.5.5.25. Comisiones de servicios. La comisión de servicios se puede conferir al interior o al exterior del país, no constituye forma de provisión de empleos, se otorga para ejercer las funciones propias del empleo en un lugar diferente al de la sede del cargo, cumplir misiones especiales conferidas por los superiores, asistir a reuniones, conferencias o seminarios, realizar visitas de observación que interesen a la administración y que se relacionen con el ramo en que presta sus servicios el empleado.

Esta comisión hace parte de los deberes de todo empleado, por tanto, no puede rehusarse a su cumplimiento”.

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, establece:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

91. Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales”. (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, modificado por la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.2. Pasivos

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

62. 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 existen 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”. (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, modificadas por la Resolución 212 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

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.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

(...)

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.

(...)

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, es necesario indicar que los conceptos emitidos por la CGN son de obligatorio cumplimiento para las entidades o empresas indicadas en la consulta respectiva, sin embargo, podrán ser consultados y considerados por aquellas entidades o empresas que realicen hechos económicos iguales a los descritos en la consulta, atendiendo el marco normativo que les aplique. De esta manera, el concepto 20221100011221 emitido por la CGN, tiene alcance únicamente para aquellas entidades de gobierno relacionadas en la consulta.

Ahora bien, es preciso señalar que 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 pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados, que para cuya cancelación, la empresa espera desprenderse de beneficios económicos. Así mismo, los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, los cuales pueden originarse en acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o requerimientos legales, en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

De acuerdo con lo anterior, aun cuando la empresa que recibe los empleados en comisión se esté beneficiando de los servicios que estos le prestan, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad obligada legalmente a asumir el pago de dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, será la Fuerza Aérea Colombiana quien tendrá la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios y reconocerá el gasto por estos beneficios a los empleados, reconocimiento que no debe llevar a cabo SATENA al no realizar ninguna retribución al personal en comisión.

Así mismo, se reconocen 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, en este sentido, si la empresa que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos a la entidad que envía los servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por subvención. De esta manera, en el caso particular de las comisiones por servicios, SATENA no deberá realizar ningún reconocimiento contable y, en consecuencia, no se reportarán operaciones recíprocas por este concepto. No obstante, se podrá efectuar la revelación en las notas a los estados financieros de este hecho.

CONCEPTO No. 20221100054761 DEL 11-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados Subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los beneficios a los empleados del personal recibidos en comisión del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional.

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 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 el N° 20220010031222 del 5 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Teniendo en cuenta los conceptos 20172000055451 y 20221100011221 y de acuerdo con la aplicabilidad que esto tiene para COTECMAR:

1. ¿Es correcto que COTECMAR continúe aplicando el tratamiento contable detallado en el Concepto 20172000055451 del 31 de agosto de 2017, para los beneficios a empleados comisionados por el Ministerio de Defensa-Armada Nacional en la Corporación?
2. En caso de que el concepto 20172000055451 no deba aplicarse ¿cuál sería el tratamiento que COTECMAR debe dar a los costos por beneficios a empleados del personal que recibe en comisión del Ministerio de Defensa-Armada Nacional? En caso de tener que aplicar registros contables a este nuevo tratamiento ¿Cuál sería la dinámica contable y los códigos de cuentas que deben utilizarse?
3. En caso de que el concepto 20172000055451 no deba aplicarse ¿Qué tratamiento se le debe dar a los valores ya reconocidos bajo este concepto por los meses de enero a mayo del presente año?”

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, actualizadas mediante la Resolución 212 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

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.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados;
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o
- c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, a través de las cuales se haya dado a conocer acuerdos formales ante terceros, que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico 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.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas, es necesario indicar que los conceptos emitidos por la CGN son de obligatorio cumplimiento para las entidades o empresas indicadas en la consulta respectiva, sin embargo, podrán ser consultados y considerados por aquellas entidades o empresas que realicen hechos económicos iguales a los descritos en la consulta, atendiendo el marco normativo que les aplique. De esta manera, el concepto 20221100011221 emitido por la CGN, tiene alcance únicamente para aquellas entidades de gobierno relacionadas en la consulta.

Ahora bien, es preciso señalar que 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 pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, que para cuya cancelación, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Así mismo, los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, lo cuales pueden originarse en acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados; requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; u obligaciones implícitas, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas.

En este sentido, aun cuando la Corporación que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, es esta la que reconocerá el gasto y pasivo por estos beneficios a los empleados.

Por otra parte, se reconocen 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. En este sentido, si la Corporación que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por subvenciones.

El presente concepto aplicará de manera prospectiva, es decir, a partir de su emisión se dejarán de reconocer lo hechos relacionados con servidores enviados en comisión a otras entidades públicas como ingresos o gastos por subvenciones.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto 20172000055451 del 31 de agosto de 2017.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022

20221100074871 del 23-12-2022

1.2.22 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20221100001431 DEL 28-01-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Provisiones Gasto por provisiones
	SUBTEMAS	Canasta de servicios y tecnologías en salud para la atención del Coronavirus - Covid-19.

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
Jefe Contabilidad y Presupuesto
Alianza Medellín Antioquia EPS SAS
Medellín-Antioquía

ANTECEDENTES

Respetado doctora Martha Nelly:

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220010001442 del 14 de enero de 2022, mediante la cual solicita orientación respecto al registro de los gastos de la Canasta de servicios y tecnologías en salud para la atención del Coronavirus - Covid-19, reconocidas y pagadas por la ADRES.

Precisa que la consulta se fundamenta en la necesidad de atender la orden impartida por la Superintendencia Nacional de Salud, en el siguiente sentido “Los costos que las EPS hayan reconocido por canastas COVID-19 bajo un código diferente a los indicados, para fines de inspección y vigilancia, la entidad debe reclasificar dichos valores al código que corresponda de conformidad con la Tabla No. 2, teniendo en cuenta que, tales valores debe ser igual el monto de los ingresos reconocidos por este concepto en la Resolución 1585 de 2021.”

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El inciso primero del artículo 20. Canasta de Servicios y Tecnologías en Salud destinados a la atención del Coronavirus COVID-19, del Decreto-Legislativo 538 de 2020 establece que “El Ministerio de Salud y Protección Social definirá una canasta de atenciones para los pacientes con Coronavirus COVID-19, cuyo reconocimiento se efectuará por parte de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -ADRES-.

Asimismo, el inciso tercero de este mismo artículo señala que “La Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud ADRES-con base en la información reportada por la Entidad Promotora de Salud -EPS-, la Entidad Obligada a Compensar -EOC- o la entidad territorial, según corresponda, pagará directamente a las instituciones prestadoras de servicios de salud el valor de las canastas. Así mismo podrá hacer anticipos de conformidad con el número de casos de Coronavirus COVID-19.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9.1 del artículo 9 de la Resolución 205 de 2020, mediante la cual se dictan las disposiciones relacionadas con el presupuesto máximo para la gestión y financiación de los servicios y tecnologías en salud no financiados con cargo a la Unidad de Pago por Capitación - UPC y no excluidos de la financiación con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud – SGSSS, establece que “los servicios y tecnologías en salud financiados con recursos de la UPC u otras fuentes de financiación, tales como salud pública, riesgos laborales, entre otros, hacen parte de los servicios y tecnologías NO financiados con cargo al presupuesto máximo”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 4.2. Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

“A continuación se definen los registros contables de los hechos económicos que surgen de la radicación de la factura de venta o el documento equivalente y del cobro o el recobro, por los servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, que la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud presentan a la EPS o la EOC y que estas últimas presentan a la ADRES.

4.2.1. Radicación de la factura de venta o el documento equivalente presentado por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud ante la EPS o la EOC

En el momento en que se radique la factura de venta o el documento equivalente presentado por la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud ante la EPS o la EOC, mediante el cual se realicen cobros por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, la EPS o la EOC debitará la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS o la EOC tendría que pagar para cancelar la obligación, para lo cual considerará la información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la cuenta 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).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la canasta de atenciones para los pacientes con Coronavirus COVID-19, que la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) paga directamente a las instituciones prestadoras de servicios de salud con base en la información reportada por la Entidad Promotora de Salud -EPS, hacen parte de los Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, como parte de las otras fuentes de financiación en salud pública.

Por lo anterior, en el momento en que la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud radique la factura de venta o el documento equivalente ante la EPS, ésta debitará la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Lo anterior, en aplicación del numeral 4.2.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en lo que le compete a la EPS.

CONCEPTO No. 20221100003561 DEL 16-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Provisiones Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias cuya condena se profiere en abstracto

Doctor
MOISÉS BANGUERA PINILLO
Industria de Licores del Valle (ILV)
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° 20220010000402 el 05 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Las políticas contables que rigen a la ILV en cuanto a provisiones determinan lo siguiente: “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”.

El 10 octubre de 2021, el Consejo de Estado en última instancia tomó la siguiente decisión:

“2. En consecuencia, CONDENAR en abstracto a la Industria de Licores del Valle E.I.C.E. a pagarle a Dimerco S.A.S. en liquidación los perjuicios que por lucro cesante le fueron causados con ocasión de la expedición de las resoluciones anuladas. Esta suma se deberá liquidar mediante incidente regulado en los artículos 172 del CCA y 137 del CPC, con estricta observancia de los parámetros establecidos en esta sentencia”.

(...)

1. Con los datos suministrados, ¿es posible determinar que se cumplen las tres condiciones que exige la política contable para considerar que hay una provisión?
2. Si se determina que se debe provisionar y en el estado del proceso, ¿se debe provisionar el total de la obligación estimada fiablemente o se puede diferir? Si se difiere ¿cómo serían los porcentajes?

CONSIDERACIONES

El artículo 172 del Código Contencioso Administrativo, Decreto 1 de 1984, establecía:

“ARTÍCULO 172. CONDENAS EN ABSTRACTO. <Código derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011. Rige a partir del dos (2) de julio del año 2012. El texto vigente hasta esta fecha es el siguiente:> <Subrogado por el artículo 56 de la Ley 446 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se hará en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en los artículos 178 del Código Contencioso Administrativo y 137 del Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de aquel o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el Juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación”. (Subrayado fuera de texto).

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al absolver una consulta formulada por el Ministro de Hacienda, C.P. Jaime Paredes Tamayo, radicación No. 369 del 26 de septiembre de 1990, manifestó:

“Las condenas se pronuncian in genere o se dictan en concreto. Las primeras obedecen al hecho de que en el proceso, aunque aparece acreditada la existencia del perjuicio o daño, no se halla probada la cuantía o monto de la indemnización correspondiente. En este tipo de condenas se da una insuficiencia probatoria sobre el último extremo, que deberá suplirse durante el trámite posterior.

Las condenas en concreto pueden asumir dos formas, igualmente válidas, así: a)- La sentencia fija un monto determinado por concepto de perjuicios; por ejemplo, condena a pagar \$ 1'000.000.00 ; y b)- La sentencia no fija suma determinada, pero la hace determinable, bien porque en la misma se dan en forma precisa o inequívoca los factores para esa determinación, de tal manera que su aplicación no requiere de un procedimiento judicial subsiguiente, con debate probatorio para el efecto; o bien, porque los elementos para esa determinación están fijados en la Ley, tal como sucede con los salarios y prestaciones dejados de devengar por un funcionario o empleado público durante el tiempo que estuvo por fuera del servicio.

En otras palabras, la Administración cumple las sentencias, las ejecuta dice la norma (artículo 176 del C.C.A.), una vez estén ejecutoriadas (artículo 174 ibídem). Pero ese cumplimiento se entiende sólo cuando contengan condena en concreto, en las dos hipótesis explicadas; o cuando se haya cumplido el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente esté ejecutoriado (Condena in genere)”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, la Norma de provisiones 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 212 de 2021, 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.

(...)

6.2. Medición inicial

15. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias 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, dispone:

“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.

(...)

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.

(...)

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 de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad lo establecido en la Norma de provisiones, se reconocerán como tales los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, y para realizar tal reconocimiento, se requiere que la empresa cumpla cada una de las siguientes condiciones: a) que tenga una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) que probablemente deba desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) que pueda hacer una estimación fiable del valor de la obligación.

Por su parte, 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, establece que cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará una provisión.

En virtud de lo anterior, cuando en un proceso judicial se profiere una sentencia en contra de la empresa cuya condena se dicta en abstracto, y la misma queda en firme, habrá lugar al reconocimiento de una provisión, por cuanto: i) existe un pasivo u obligación presente a cargo de la empresa cuya cuantía es incierta, en atención a que para determinar la misma se requiere que se cumpla el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente quede ejecutoriado; ii) la empresa debe desprenderse de recursos para cancelar la obligación; y iii) se puede hacer una estimación fiable del valor de la obligación, atendiendo los parámetros establecidas en la sentencia.

Por lo anterior, respecto a su primera pregunta se precisa que la empresa debe tener reconocida la respectiva provisión en cumplimiento de lo establecido en la Norma y en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Ahora bien, respecto a su segunda inquietud, la Norma de provisiones establece que se medirán inicialmente por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente y, tratándose de procesos judiciales, el Procedimiento señala que para establecer el valor de la provisión la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de dicha norma. Por ello, no es viable realizar el reconocimiento de la provisión por un valor inferior, ni es viable diferir el mismo.

Por otro lado, es menester precisar que el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales en mención establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria la entidad debe registrar el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar. Por lo cual, tratándose de condenas in genere o en abstracto deberá reconocerse la cuenta por pagar una vez en

firme el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente.

CONCEPTO No. 20221100033651 DEL 25-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Administran ni Captan Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones Pasivo contingente Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de procesos judiciales a cargo de la Subred. Corrección de errores por diferencias en los valores de procesos reportados en el Siproj y los incorporados en contabilidad.

Doctor

WILSON PARRADO LEÓN

Profesional especializado - Contador

Subred Integra 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° 20220010017972 del 13 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“(…)

HECHOS

1 - Para el cierre contable de la vigencia de 2021, La Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente ESE, realizó un reconocimiento erróneo por concepto de provisión de sentencias judiciales afectando el gasto de manera material en los Estados Financieros con corte a diciembre 2021, por solicitud de la Revisoría Fiscal.

2 - La Revisoría Fiscal Villaveces y Asociados – Auditores Consultores S.A.S., para su revisión, aprobación y DICTAMEN de Estados Financieros de la vigencia 2021; el día 11 de febrero se presentó el Señor John Jairo Villaveces López, Revisor Fiscal de la Firma en mención, en una reunión informal realizada en la Oficina de la Subgerencia Corporativa de la Subred, expresó verbalmente que las provisiones registradas en la contabilidad por concepto de sentencias judiciales litigios y demandas, no se encontraban bien registradas con respecto al informe de SIPROJWEB, refiriendo de esta manera que “el registro contable estaba hecho por menor valor”, indicando a la administración que debía ajustar las cifras de acuerdo a unos valores por el indicados y que una vez realizados los ajustes correspondientes, dictaminaría sin salvedad los estados financieros de la vigencia 2021 de la Subred.

3 - No obstante, por parte de la Subred se realizó la revisión de los registros contables realizados con base en el reporte que arrojaba el aplicativo SIPROJWEB correspondiente a procesos judiciales Litigios y Demandas, con el fin de establecer el origen de las partidas que el Revisor fiscal indicaba y teniendo en cuenta las directrices establecidas en la Resolución 310 del 31 de Julio de 2017; realizada la revisión no llegábamos al monto al cual la Revisoría fiscal indicó, no aceptando las partidas por nosotros presentadas; en consecuencia con el fin de conseguir el Aval y Certificación de los Estados Financieros, se procedió a dar cumplimiento a la solicitud realizada por la Revisoría Fiscal pero finalmente el día 15 de febrero manifestó que el ya no dictaminaba sin salvedad los Estados Financieros por falta de tiempo para su revisión.

4 - El ajuste solicitado inicialmente por la Firma de Revisoría Fiscal es el siguiente: El saldo de la cuenta 27 de provisión de litigios y demandas debe ser \$24.825.786.407, valor reflejado en el reporte de convergencia como valor contingente así:

(...)

El Revisor Fiscal omitió lo establecido la Resolución No. 310 del 31 de julio de 2017 de la Contaduría General de la Nación “por la cual se incorpora, al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro ...” indicando en su dictamen lo siguiente: “ Donde les manifesté que ellos debían ajustar los Estados financieros en la cuenta de pasivos estimados, litigios y demandas \$23.323.604.306 debitando el mismo valor en la cuenta de Gastos provisiones, litigios y demandas”.

(...)

De acuerdo con el aplicativo SIPROJ WEB, el registro contable que indica el mismo aplicativo es a la cuenta 2701 LITIGIOS Y DEMANDAS el valor a ajustar es de \$1.502.182.101 y en la cuenta 5308 GASTO POR PROVISION DE LITIGIOS Y DEMANDAS el mismo valor. Así mismo, como lo indica el informe del aplicativo SIPROJ WEB el registro a realizarse en las cuentas de Orden 9120 – LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS el valor a ajustar es de \$23.209.557.966

(...)

Es claro el error en que el Revisor Fiscal hace incurrir a la Administración al indicar de manera verbal el día 11 de febrero de 2021 y ratificando en su dictamen el ajuste a realizar en la cuenta de pasivos estimados, litigios y demandas \$23.323.604.306 debitando el mismo valor en la cuenta de Gastos provisiones, litigios y demandas; motivo por el cual no da razonabilidad a los Estados Financieros.

5 - En Consecuencia, teniendo en cuenta el DICTAMEN adverso del Revisor Fiscal, los miembros de la Junta Directiva no aprobaron los Estados financieros presentados por la Administración de la Subred Integrada de servicios de Salud Centro Oriente E.S.E., a lo cual la Subred, en cumplimiento de la Carta Circular N° 32 del 22 de marzo de 2013 expedida por el Contador de Bogotá, presentó nuevamente la propuesta de modificación a los Estados financieros a consideración de la junta directiva el 23 de marzo de 2022, pero la junta se reusó nuevamente a su aprobación, a lo cual la Administración de la Subred en cumplimiento de la circular antes mencionada elaboró el Plan de Sostenibilidad Contable

con las observaciones del Dictamen del Revisor Fiscal y un Plan de Mejoramiento para darle respuesta a las observaciones y lo radicó ante la Junta Directiva.

6 - Debido a que la Junta Directiva no aprobó los Estados Financieros basados en el Dictamen de Revisor Fiscal y particularmente por el reconocimiento de las sentencias judiciales con corte a 31 de diciembre de 2021, la Subred procedió a solicitar conceptos ante la Dirección de contabilidad de la Secretaria de Hacienda y La Secretaria Distrital de Salud, de las cuales como resultado concluyeron que la subred había realizado el registro inicial correctamente y que el registro exigido por el Revisor Fiscal no cumplía con lo establecido en la Resolución 310 del 31 de julio de 2017., como lo evidencia la mesa de trabajo realizada el día viernes 25 de Febrero de 2022 de la cual se tiene grabación con la Secretaria de Hacienda y el informe final de la visita de auditoría de la Secretaria de salud realizada el día xxxx

7 – Para la vigencia 2022. sobre dicho error (un mayor valor en el pasivo, provisiones de sentencias), y teniendo en cuenta que la Junta Directiva no aprobó realizar el ajuste en el periodo fiscal del mes de diciembre, se realizó el ajuste para el cierre de marzo de 2022, el cual corresponde a la información de SIPROJWEB con corte al primer trimestre del año en mención y a lo normado en la Resolución 310 del 31 de Julio de 2017.

Este registro quedo reconocido en los gastos de la vigencia anterior 2021, por lo cual para ajustar el valor se afectó la diferencia contra las cuentas del patrimonio en la vigencia actual 2022., dejando solo el reconocimiento del gasto por diferencia de cada sentencia.

Por lo anteriormente enunciado, nos permitimos solicitar se nos indique cual sería el procedimiento a seguir, teniendo en cuenta que ya se le dio cumplimiento a la Circular 32 del 22 de marzo de 2013 emitida por el Contador General de Bogotá D.C., y que el registro realizado con corte a 31 de diciembre de 2021 con respecto a las sentencias judiciales quedo materialmente sobrevalorado y los Estados Financieros no fueron aprobados por la Junta Directiva.

INTERROGANTES

En vista de las situaciones evidenciadas, acudimos a sus buenos oficios para resolver los siguientes interrogantes:

1. ¿El reconocimiento de las sentencias con calificación posible se deben registrar en cuentas de orden, y las probables se deben reconocer como provisión afectando el gasto?
2. ¿La dinámica realizada para la vigencia 2022 sobre las cuentas contables afectando el patrimonio, resulta permitida?
3. ¿Es necesario una reexpresión por corrección de errores de Estados Financieros, teniendo en cuenta que el ajuste quedo realizado con corte a marzo de 2022?
4. ¿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?"

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, modificadas por la Resolución 212 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía 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.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

6.3. 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.

(...)

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 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 del 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 310 de 2017 y modificado por la Resolución 82 de 2021, señala:

"2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA 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.

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.

(...)

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.

6. FLUJOS DE INFORMACIÓN

Las empresas implementarán procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que para el reconocimiento de las obligaciones y revelación de pasivos contingentes por procesos judiciales se deberá definir y aplicar una política contable de provisiones y pasivos contingentes, y utilizar una metodología de valoración que se ajuste a los criterios definidos en la Norma de Provisiones o en la Norma de pasivos contingentes del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, la Contaduría General de la Nación no tiene dentro de sus competencias determinar la metodología que las entidades deben aplicar para realizar la medición de las provisiones contables o de los pasivos contingentes por procesos judiciales o arbitrajes impetrados en su contra, puesto que definir dicha metodología, que debe ajustarse a los requerimientos que exige la norma contable, corresponde a cada una de estas.

Así mismo, es necesario que con la aplicación de una política contable se garantice un adecuado flujo de información a partir de políticas operativas que definan la información requerida, responsables, plazos, así como los demás criterios que permitan el cumplimiento de las características cualitativas de la información.

Pregunta 1

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, las obligaciones posibles son pasivos contingentes que deberán revelarse, y en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros de estos, se registrarán 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.

Por otra parte, las obligaciones probables se reconocerán como provisiones mediante un débito en 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 un crédito en 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.

Preguntas 2 y 3

Según el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados.

La corrección de errores de periodos anteriores deberá realizarse en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas, es decir, corregir un error de un periodo anterior no deberá afectar las cuentas del resultado del periodo en el que se descubra el error.

Teniendo en cuenta la situación descrita en su consulta, una vez identificado un error en el reconocimiento de la medición posterior de las provisiones por procesos judiciales a cargo de la Subred Integra de Servicios de Salud Centro Oriente, se ajustará 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 afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, la Subred Integra de Servicios de Salud Centro Oriente 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.

Pregunta 4.

Si bien es cierto que la Ley 298 de 1996 establece que la Contaduría General de la Nación tiene la facultad de sancionar, esta función no ha sido ejercida por la Entidad, ya que la Ley no estableció el procedimiento a seguir, por lo cual, no existe una reglamentación definida para la imposición de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de la regulación contable.

CONCEPTO No. 20221100043371 DEL 10-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento de las reservas técnicas de que trata el artículo 2.5.2.2.1.9. del Decreto 780 de 2016.

Doctora

MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA

Jefe 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° 20220010020192 del 28 de abril de 2022, 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 de manera respetuosa, analizar y considerar la posibilidad de permitirnos reconocer como ingreso operacional la liberación de los diferentes conceptos de la Reserva Técnica, los cuales Alianza Medellín Antioquia EPS SAS – Savia Salud registra de acuerdo con el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Estos son:

- Reserva Técnica por servicios y tecnologías en salud conocidos no liquidados, financiados con la UPC.
- Reserva Técnica por Servicios y Tecnologías en salud ocurridos no conocidos, financiados con la UPC.
- Reserva Técnica por Incapacidades por enfermedad general conocidas no liquidadas.
- Reserva Técnica por incapacidades por enfermedad general ocurridas no conocidas
- Reserva Técnica por servicios y tecnologías en salud conocidos no liquidados, financiados con presupuesto máximo.
- Reserva Técnica por servicios y tecnologías en salud ocurridos no conocidos, financiados con el presupuesto máximo.

En el Marco de la Resolución 724 de 2008 de la Superintendencia Nacional de Salud, correspondiente al Catálogo de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Salud y Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud y Servicios de Ambulancia por Demanda, la dinámica para el reconocimiento de las recuperaciones de las liberaciones que se efectúen por Reserva Técnica de ejercicio anteriores, se registra como ingreso operacional en el código 416501 – Liberación de las reservas técnicas, si la constitución corresponde a ejercicios anteriores y la

recuperación de costo de la vigencia en la subcuenta 616565 –Seguridad Social en Salud– Régimen Contributivo. Ver anexo Resolución 724 de 2008 página 424.

En el Marco de la Resolución 427 del 23 diciembre de 2019, de la Contaduría General de la Nación (...), la dinámica para el reconocimiento de la Reserva Técnica es la siguiente, cuando se presenta liberación de Reservas Técnicas de ejercicios anteriores el registro se realiza en la subcuenta 480826 - Recuperaciones y la liberación de Reserva Técnica del año en curso, en las siguientes subcuentas del grupo 53 - DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES:

(...)

Esta solicitud está motivada en las constantes inquietudes que genera el Ingreso No Operacional por liberación de Reservas Técnicas, de periodos anteriores ocasionadas por la masividad de autorizaciones que expide Alianza Medellín Antioquia EPS SAS – Savia Salud EPS, en cumplimiento de los servicios requeridos por la población afiliada.

Así mismo el ente regulador, los entes de control y usuarios internos y externos de la información no hacen una buena lectura de esta información”.

CONSIDERACIONES

La sección 1 del capítulo 2 de la parte 5 del libro 2 del Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“ARTÍCULO 2.5.2.2.1.2. Alcance y ámbito de aplicación. Las normas del presente Capítulo aplican a todas las Entidades Promotoras de Salud (EPS), a las organizaciones de economía solidaria vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud que se encuentran autorizadas para operar el aseguramiento en salud, a las Entidades Adaptadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y a las Cajas de Compensación Familiar, que operan en los regímenes contributivo y/o subsidiado independientemente de su naturaleza jurídica.

(...)

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, las cuales deberán acreditarse ante la Superintendencia Nacional de Salud, 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". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 1° de la Resolución de la Superintendencia Nacional de Salud 724 de 2008, mediante la cual se emite el Plan Único de Cuentas para las Entidades Promotoras de Salud, Instituciones Prestadoras de Salud y Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud y Servicios de Ambulancia por Demanda, define:

"ARTÍCULO 1o. Adoptar el siguiente Plan Único de Cuentas para las entidades que no se les aplica el PUC Público, Entidades Promotoras de Salud, Entidades que Administran Planes Adicionales de Salud, conformado por las disposiciones generales, el catálogo de cuentas y las descripciones y dinámicas contables". (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, indica:

"6.5. Presentación de los estados financieros

(...)

122. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información en los estados financieros y en las notas que los acompañan. 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.

123. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente.

(...)

6.5.2. Ubicación de la información

129. La ubicación de la información en los estados financieros tiene impacto en el logro de los objetivos de la información financiera de propósito general. La ubicación puede afectar la comparabilidad de la información y la manera en que los usuarios la interpretan. La ubicación de la información puede usarse para lo siguiente:

- a) trasmitir la importancia relativa de la información y su conexión con otros elementos de información,
- b) transmitir la naturaleza de la información,
- c) vincular elementos de información diferentes que se combinan para suplir necesidades de los usuarios y
- d) distinguir entre la información seleccionada para presentarse en los estados financieros o revelarse en las notas.

6.5.3. Organización de la información

130. La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación de esta en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

131. Al clasificar la información, la empresa ordena los elementos de los estados financieros sobre la base de características compartidas, las cuales incluyen la naturaleza de la partida y su función dentro de las actividades de la empresa. Por su parte, al agrupar la información, la empresa reúne los elementos de los estados financieros incluidos en una misma clasificación en diferentes niveles de agregación que resumen un gran volumen de información.

132. La organización de la información ayuda a garantizar que los aspectos claves sean comprensibles, identifica claramente las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes claves y facilita las comparaciones.

133. Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de los estados financieros". (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indican:

"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". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado por la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD así: "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)". Además, esta cuenta se acredita, entre otros conceptos, por: "1- El valor de la reversión de la provisión reconocida durante el periodo contable".

Asimismo, el mismo CGC describe la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD así: "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).

La subcuenta Giro previo (Db) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral". Esta cuenta se debita, entre otros conceptos, por: "2- El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste".

CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 2.5.2.2.1.9. del Decreto 780 de 2016, las reservas técnicas para obligaciones pendientes corresponden a provisiones que deben constituir las Empresas Promotoras

de Salud (EPS), entre otras entidades del sector salud, para garantizar el pago de la prestación de servicios de salud del Sistema de Seguridad Social en Salud que estén a su cargo. En este grupo de reservas se incluyen tanto los servicios conocidos, pero no liquidados, como los servicios no conocidos por parte de las EPS.

En atención a la Norma de provisiones, se reconocerán como tal aquellas obligaciones presentes sobre las que exista incertidumbre frente a su cuantía o vencimiento. En este sentido, las reservas técnicas de que trata el artículo 2.5.2.2.1.1. del Decreto 780 de 2016 son obligaciones presentes de las EPS sobre las que existe incertidumbre frente a su cuantía o vencimiento, dado que se originan por servicios de salud ocurridos no conocidos por la empresa o que, aun siendo conocidos, no se han liquidado por parte del prestador del servicio.

Por lo tanto, las reservas técnicas sobre las que consulta deben ser reconocidas como provisiones, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5372- SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Asimismo, cuando se liberen estas reservas, es decir, el valor actualizado de la provisión es inferior al saldo de estas cuentas, la EPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5372- SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, cuando se trate de provisiones reconocidas en el mismo periodo de la actualización, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando se trate de provisiones reconocidas en periodos anteriores.

Ahora bien, como su inquietud se origina por el reporte de información ante la Superintendencia de Salud, según lo indica en su consulta, la Superintendencia recibe los reportes de las entidades públicas del sector salud bajo su vigilancia utilizando los catálogos generales de cuentas de los diferentes marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Por lo anterior, Alianza Medellín Antioquia E.P.S. S.A.S. debe seguir utilizando 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, y no puede hacer uso del Plan Único de Cuentas de que trata la Resolución de la Superintendencia Nacional de Salud 724 de 2008, que es aplicable a las entidades del sector salud que no están dentro del ámbito de aplicación del RCP.

Aunado a lo anterior, dado que también se menciona en su comunicación la preocupación sobre la interpretación de los estados financieros al presentar las reservas técnicas como gastos no operacionales o su recuperación como ingresos no operacionales, es importante señalar que la empresa debe tomar decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información en sus estados financieros, de tal forma que se propenda por una mayor utilidad para los usuarios.

Así las cosas, la CGN no prescribe la clasificación de los ingresos o gastos entre operacionales y no operacionales. La presentación en los estados financieros se hará conforme al marco normativo aplicable a la empresa, y podrán presentarse en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022

Concepto No. 20221100048891 del 30-06-2022

1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20221100067641 DEL 16-11-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Activos contingentes Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar

Señor

CRISTIAN DAVID GARCÍA 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° 20220010045932 del 6 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Durante hechos pasados se radicaron facturas ante un Municipio por prestación de servicios de salud en atención a migrantes que residían en la ciudad, sin embargo, estas facturas, no fueron reconocidas por el ente territorial por no haber una contratación y/o convenio vigente. Lo que genero un incremento representativo en la cartera de la institución.

Luego de esto se adelantaron distintas gestiones de cobro para el reconocimiento de estos servicios ante el Ministerio de salud y el Adres, sin embargo, estas tampoco la reconocieron.

Por tal motivo se realizó una Demanda de reparación directa ante el tribunal contencioso administrativo en contra de dicho municipio y en forma solidaria con el ministerio y el adres. Teniendo en cuenta todo lo anterior, solicito de su orientación informando si es factible llevar el valor de dicha cartera como una cuenta de orden deudora, con base en lo expuesto a continuación:

1. Las cuentas de orden deudoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados.

- Afecta la situación financiera y económica de la entidad

2. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

- Es un activo
- Sucesos pasados
- Evento Incierto en el futuro
- No esta bajo el control de la entidad

3. Los mecanismos alternativos de solución de conflictos son una alternativa a la justicia formal, que buscan resolver de manera idónea las controversias que se puedan generar entre las partes, cualquier persona puede hacer uso de ellos y tiene distintas alternativas según sus preferencias o necesidades.

- Se llevo a cabo demanda de reparación directa ante el Tribunal Contencioso Administrativo en contra del Municipio, en forma solidaria con el Ministerio de Salud y Protección Social y la Adres. (...)."

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“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 III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

3. La empresa revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la empresa recibiría. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del activo contingente será el valor presente de los valores que la empresa espera recibir utilizando como factor de descuento la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho activo contingente. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para recibir los recursos se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del activo contingente” (Subrayado fuera del 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 082 de 2021, establece:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA EMPRESA EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. 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 la empresa en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la empresa revelará el activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, este se registrará debitando la subcuenta que corresponda 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).

El activo 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 activos contingentes.

(...)

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la empresa, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Simultáneamente, se cancelarán 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 ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo deniegue las pretensiones demandadas por la empresa o cuando se tenga constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial, se cancelarán 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” (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, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por otra parte, un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa.

En este sentido, el reconocimiento de las facturas por los servicios de salud prestados referidas en su consulta no cumplen con los requisitos para su reconocimiento como cuentas por cobrar, en atención a que no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero hacia la entidad, dado que el derecho a favor de la empresa se encuentra en discusión, por cuanto ni el municipio, ni la Adres, ni el Ministerio de Salud y Protección Social aceptaron tener a su cargo la obligación de pago.

Ahora bien, frente al proceso judicial del medio de control de reparación directa impetrado en contra del municipio y, en forma solidaria, en contra del Ministerio de Salud y la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud – Adres, es preciso indicar que para su tratamiento contable se deberá atender a lo preceptuado por 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.

Así pues, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por la empresa en contra de las entidades antes mencionadas, se procederá a revelar el hecho como un activo contingente y, en todo caso, si puede hacerse una medición de los efectos financieros del activo contingente, este se registrará debitando la subcuenta que corresponda 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).

Posteriormente, los activos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros.

Por lo anterior, si la sentencia ejecutoriada es resuelta a favor de la empresa se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Simultáneamente, se cancelarán 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.

En caso contrario, es decir, la sentencia ejecutoriada deniegue las pretensiones demandadas por la empresa, se procederá a cancelar 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.

1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100033651 del 25-05-2022

1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

CONCEPTO No. 20221100002641 DEL 09-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por la ERU, en el marco del contrato interadministrativo de gerencia integral de proyectos suscrito con la Secretaría de Educación Distrital.

Doctora

MARÍA CECILIA GAITÁN ROZO

Subgerente de Gestión Corporativa

Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. (ERU)

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° 20210010067362 el 23 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se eleva consulta a la Contaduría General de la Nación, en donde se solicita nos indique cual sería el tratamiento contable para el manejo por parte de la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. - ERU, de los recursos entregados por parte de la Secretaría de Educación del Distrito – SED, en el contexto del Modelo de Gerencia Integral de Proyectos, donde la obligación adquirida por la Empresa es de resultados, entregando la construcción e interventoría de dos (2) colegios, conforme los diseños y licencias que suministra la SED, respondiendo por la ejecución por su cuenta y riesgo. Es importante precisar que los predios sobre los cuales se van a hacer las construcciones son de titularidad de la Secretaría de Educación del Distrito y en ningún caso, se irán a transferir a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

La Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. Empresa Industrial y Comercial del Distrito capital y en desarrollo de su objeto social de “Identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos integrales referidos a las políticas públicas de desarrollo y de renovación urbana”, firmó Contrato Interadministrativo con la Secretaría de Educación del Distrito, a través de la Plataforma SECOP II con numero de consecutivo CO1.PCCNTR.2978784 del 29 de octubre de 2021,

cuyo objeto contractual es “Realizar la Gerencia Integral de Proyectos de Infraestructura Educativa priorizados por la Secretaría de Educación Distrital, para la ejecución de los siguientes proyectos:

(...)

El presente contrato de Gerencia Integral comprende la contratación de las obras y sus respectivas interventorías (2), cuyos diseños y licencias de construcción serán entregados por la Secretaría de Educación del Distrito, por lo cual, la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., debe asumir la responsabilidad, riesgo y resultado del objeto contractual (construcción e interventoría de las instituciones educativas priorizadas por la Secretaría de Educación Distrital).

Así las cosas, en caso de ser necesario, la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. deberá gestionar los permisos o modificaciones que se requieran.

El contratista contratará las interventorías de las obras, así como realizará la supervisión tanto de las interventorías como de las obras, con el fin de asegurar que dichos contratos se ejecuten en los tiempos previstos.

La Gerencia Integral de los Proyectos incluye los procesos de gestión y las actividades necesarias para identificar, definir, combinar, unificar y coordinar los distintos procesos y actividades necesarias desde la contratación hasta la ejecución de las obras mediante los procesos de planeación, ejecución, monitoreos, control y cierre, garantizando el desarrollo de todas las actividades que componen el proceso, acreditando eficiencia, sostenibilidad y calidad.

El contratista así mismo deberá garantizar el personal idóneo y calificado, la logística, materiales, herramientas, equipos, comunicación, transporte y dotación del personal que sea necesario con el fin de cumplir con cada una de las actividades.

Para este proceso el contratista deberá cumplir con las características técnicas y especificaciones que se encuentran en el estudio previo, pliego de condiciones y/o contratos que se desarrollen, normatividad vigente y demás documentos que hagan parte del proceso.

ENTREGABLES POR PARTE DE LA EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C.

La Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., con ocasión del cumplimiento del objeto del presente contrato entregará a la Secretaría de Educación del Distrito, los siguientes productos e información:

- a) Entregar las obras contratadas y funcionando correctamente, con la totalidad de conexiones a servicios públicos objeto del contrato interadministrativo. Las obras deberán ser ejecutadas de acuerdo con los diseños, planos y especificaciones de construcción, aprobados por la Curaduría y la SED, dentro del plazo establecido.
- b) Plan operativo inicial y cronograma, con los ajustes del mismo, derivados de las novedades del contrato interadministrativo (por adiciones, suspensiones o prórrogas del convenio)

- c) Informes de gestión mensual sobre el avance técnico de ejecución del contrato, con sus respectivos soportes. El informe de gestión deberá incluir aspectos precontractuales, contractuales, postcontractuales. Cada informe será entregado a los cinco (05) días hábiles a partir del vencimiento del periodo correspondiente. Al igual que el informe financiero que deberá ser entregado los primeros cinco (5) días hábiles del mes.
- d) Programación mensual de las visitas de seguimiento a las obras y formato diligenciado donde se registra el avance de las obras acompañada de un registro fotográfico.
- e) Consolidado de la información técnica, financiera y administrativa necesaria de los contratos finalizados en desarrollo del contrato interadministrativo, acorde con los requerimientos y necesidades establecidas de manera conjunta con la SED.
- f) Entregar formalmente toda la documentación técnica que resulte pertinente de las obras ejecutadas y sus interventorías, y el archivo de soporte, de acuerdo con el comité de seguimiento.
- g) Informe final al término del contrato interadministrativo.

PLAZO DE EJECUCIÓN:

El plazo del contrato será de 21 meses, contados a partir del acta de inicio, previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución.

VALOR DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO

El valor del contrato es de SESENTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS DOS MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO PESOS M/CTE (\$65.059.802.328.00) incluida la remuneración de la gerencia integral para la ejecución de los proyectos, que corresponde a TRES MIL CIENTO VEINTIÚN MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y UN MIL TRESCIENTOS PESOS M/CTE (\$3.121.681.300.00).

Nota 1: Del valor antes establecido, la remuneración de la gerencia integral que corresponde a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., se causará de acuerdo con lo estipulado en el acápite Desembolso de los Recursos.

DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS:

La Secretaría de Educación Distrital – SED, girará el valor total del contrato interadministrativo a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. - ERU, es decir, SESENTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS DOS MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO PESOS M/CTE (\$65.059.802.328.00), de la siguiente manera:

- Un primer desembolso equivalente al 50% del valor total del contrato, correspondiente al valor de TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS VEINTINUEVE MILLONES NOVECIENTOS UN MIL CIENTO SESENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$32.529.901.164), al momento de la suscripción del acta de inicio por las partes.
- Un segundo desembolso equivalente al 50% del valor total del contrato, correspondiente al valor de TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS VEINTINUEVE MILLONES NOVECIENTOS UN MIL CIENTO SESENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$32.529.901.164), una vez efectuada la apertura

de los procesos de selección de los contratos de obra e interventoría, de uno de los dos proyectos a asignados, que será definido en el comité operativo.

Nota 1: Los recursos antes mencionados serán girados por la Secretaría de Educación Distrital - SED y manejados en una cuenta bancaria independiente y especial, exenta de gravámenes financieros, para el seguimiento presupuestal y financiero de los proyectos, el control de su causación, conforme a lo previsto en el acápite Desembolso de los Recursos.

Los rendimientos financieros generados sobre los recursos de la cuenta antes mencionada serán girados a la cuenta de la Tesorería Distrital que indique la Secretaría de Educación del Distrito a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., para estos efectos, los cuales serán consignados mensualmente, los cinco (5) primeros días hábiles de cada mes.

Nota 2: el valor total del contrato interadministrativo corresponde al valor de ejecución de los proyectos, es decir, la construcción e interventoría del Colegio La Magdalena y del Colegio San Francisco de Asís y al valor de la Gerencia Integral de Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.

Nota 3: La Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., deberá hacer uso de los recursos correspondientes al valor de ejecución de los proyectos, conforme a la forma de pago establecida para los contratos derivados de obra y de interventoría.

REMUNERACIÓN DE LA GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTO:

La remuneración de la Gerencia Integral del Proyecto será reconocida y podrá ser descontada por parte de Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., de los recursos que reposan en la cuenta especial, una vez sea certificado por parte del supervisor designado para el contrato interadministrativo por parte de la Secretaría de Educación Distrital, el cumplimiento de los siguientes requisitos, en los porcentajes definidos, así:

- a) Un primer pago equivalente al 15% del valor de la cuota una vez se haya publicado el primer proceso de selección para la contratación del constructor de un colegio.
- b) Un segundo pago equivalente al 30% del valor de la cuota una vez certificado el avance físico de las 2 obras del 30%, lo cual deberá estar certificado debidamente por el interventor de obra.
- c) Un tercer pago equivalente al 30% del valor de la cuota una vez certificado el avance físico de las 2 obras del 60%, lo cual deberá estar certificado debidamente por el interventor de obra.
- d) Un cuarto pago equivalente al 15% del valor de la cuota una vez certificado el avance físico de las 2 obras del 90%, lo cual deberá estar certificado debidamente por el interventor de obra.
- e) Un quinto pago equivalente al 10% del valor de la cuota una vez entregados los 2 colegios por parte de la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., recibidos a satisfacción y liquidados los contratos derivados.

Adicional a los anteriores requisitos para los pagos, el supervisor deberá verificar y certificar el cumplimiento de las obligaciones adquiridas por Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., lo cual constará en el respectivo informe de ejecución contractual.

La Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., reconoce que la remuneración de la gerencia integral cubre de manera integral las obligaciones adquiridas en virtud del Contrato de Gerencia Integral de Proyectos, por lo tanto, cualquier valor, diferente a la remuneración de la gerencia integral, que no sea invertido en la ejecución de los proyectos a cargo de la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., deberá ser reintegrado a la Secretaría de Educación Distrital, al momento de la liquidación del contrato interadministrativo, incluidos los descuentos que se apliquen al contratista de obra o al interventor. Así mismo, y en caso de presentarse terminación anticipada, los recursos correspondientes al valor de la gerencia integral que no sean causados deberán ser reintegrados.

OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA

A continuación, se relacionan las principales obligaciones que tiene a cargo la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá:

1. Cumplir a cabalidad el objeto del contrato, de acuerdo con los términos y condiciones pactadas.
2. Llevar a cabo las actividades inherentes a la Gerencia Integral de Proyectos necesaria para la debida ejecución del contrato.
3. Velar por el cumplimiento de los principios que rigen la actividad contractual y la función administrativa durante la ejecución del contrato, en especial, transparencia y selección objetiva.
4. Presentar a la SED para aprobación dentro de los diez (10) días hábiles después de la suscripción del contrato, el manual en el que se especifiquen las actividades administrativas, técnicas, jurídicas y financieras; la planeación y cronograma de ejecución; de ejecución de recursos (flujo); hitos y metas en el que se incluyan las recomendaciones de la SED frente a las contrataciones de los proyectos, entre otros: Una empresa o persona natural no podrá ser adjudicataria de más de un contrato, tanto para la obra como para la interventoría. Se debe garantizar la pluralidad de oferentes y la efectiva aplicación de los principios de la función pública; debe existir una correcta planeación de insumos de obra, etc. y las demás que se evidencien en la ejecución del contrato.
5. Garantizar el cumplimiento de los parámetros establecidos en los lineamientos técnicos de la SED en cada uno de los proyectos que se ejecuten.
6. Desarrollar todas las actividades administrativas, técnicas, jurídicas y financieras requeridas para desarrollar en debida forma el objeto del contrato.
7. Adelantar acorde con el manual operativo aprobado, bajo su propio riesgo y responsabilidad todos los trámites precontractuales, contractuales y postcontractuales a que haya lugar para la ejecución de los proyectos.
8. En caso de requerirse tramitar, con el apoyo de la SED, los respectivos permisos, licencias urbanísticas y de construcción, disponibilidad de servicios públicos, incluyendo las consultas necesarias para el cumplimiento del objeto precontractual.
9. Interactuar con otras entidades relacionadas con el objeto del contrato, especialmente en lo relacionado con permisos y trámites ante otras Entidades del Distrito, necesarios para la ejecución de los proyectos.
10. Adelantar todos los trámites necesarios para entregar los bienes y servicios objeto del contrato de acuerdo con las especificaciones técnicas que se definan por la SED en los estudios y diseños entregados

11. Presentar a la SED oportunamente informes de gestión mensual sobre el avance técnico de ejecución del contrato, con sus respectivos soportes. El informe de gestión deberá incluir aspectos precontractuales, contractuales, postcontractuales. Cada informe será entregado a los cinco (05) días hábiles a partir del vencimiento del periodo correspondiente.
12. Remitir al supervisor del contrato designado por la SED, un informe ejecutivo semanal por proyecto en el formato que se defina con el mismo, que incluya porcentajes de avance y programados, días de adelanto o atraso, hitos de ejecución de la semana, proyección de la siguiente semana, tramites adelantados ante entidades del Distrito.
13. Presentar cada mes, informes financieros, contables y de gestión sobre el avance de ejecución del proyecto con sus respectivos soportes. Sin perjuicio de lo anterior, ERU suministrará la información que sobre la ejecución del Convenio le solicite la SED en forma expresa.
14. Remitir mensualmente los informes de los contratos derivados de obra y de interventoría debidamente revisados y avalados.
15. Entregar a la SED, cumpliendo las directrices en materia de gestión documental de la SED, el archivo consolidado de la ejecución de los proyectos, con toda la documentación tales como planos récord, manuales de uso y mantenimiento, garantías de equipos especiales y pólizas actualizadas de los contratos derivados, organizarlas de acuerdo a los temas; Estos documentos deberán ser remitidos como requisito para dar como recibido el colegio.
16. Responder por la gestión documental de la contratación derivada y de los proyectos y atender con oportunidad todos los requerimientos de información formulados tanto por la entidad contratante como por los entes de control.
(...)
26. Atender las solicitudes, quejas, reclamos, resolver inconvenientes y realizar las propuestas necesarias para la correcta ejecución del contrato, apoyar oportunamente y en los plazos establecidos por la SED en las respuestas a las solicitudes de información respecto a la ejecución del contrato y los proyectos que sean formuladas por la SED o por cualquier ente de control.
27. Entregar en funcionamiento la infraestructura educativa, materia del presente contrato, con las conexiones definitivas a los servicios públicos dentro del plazo del presente contrato.
28. Suscribir las actas de inicio, entrega y recibo a satisfacción y liquidación de los bienes y servicios de los contratos derivados, ejecutados dentro del marco del contrato, una vez exista acuerdo pleno sobre el contenido de éstas.
29. Una vez terminado el plazo de ejecución del contrato interadministrativo, suscribir junto con la SED el acta de liquidación del contrato interadministrativo, dentro de los plazos de ley.
30. Destinar los recursos pagados por la SED única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto del contrato interadministrativo.
31. Reintegrar a la SED los recursos económicos no ejecutados que resulten al vencimiento del contrato.
32. Consignar los rendimientos financieros, a la cuenta de la Tesorería Distrital que indique la Secretaría de Educación del Distrito, generados en el marco del contrato, mensualmente dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del mes siguiente, previa instrucción por parte de este procedimiento a seguir indicando los datos de las cuentas respectivas, de conformidad con lo establecido en el Estatuto Orgánico de Presupuesto del Distrito Capital.
33. De conformidad con lo establecido en la forma de pago, remitir a la SED para la gestión de pagos, copia de la documentación necesaria y requerida dentro de los plazos que indique el supervisor del contrato.

(...)

38. Incluir y hacer cumplir en las contrataciones derivadas de los proyectos, todas las obligaciones ambientales definidas por la SED y por la Secretaría de Ambiente en todos los aspectos objeto del contrato

39. Convocar los comités establecidos o necesarios, y realizar las actas de los comités, así como los reportes y/o informes que se requieran por el supervisor del contrato.

40. Mantener a la SED libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus funcionarios, contratistas o dependientes (si fueren autorizados). En consecuencia, EL CONTRATISTA mantendrá indemne a la SED contra todo reclamo, demanda, acción legal y costo que pueda causarse o surgir por daños o lesiones a personas o propiedades de terceros incluido el personal de la SED, ocasionados por EL CONTRATISTA en la ejecución del objeto y las obligaciones contractuales.

41. Los documentos y expedientes que para la ejecución del objeto pactado se entreguen al Contratista, quedarán bajo la responsabilidad de éste, quien deberá conservarlos y usarlos adecuadamente con la obligación de responder por su deterioro o pérdida imputables al mismo. Igualmente, el Contratista deberá a la terminación del contrato efectuar la devolución de los documentos y expedientes entregados para el desarrollo de éste y obtener el recibo a satisfacción del área de la SED que corresponda, que tendrá que anexarse al informe de finalización del contrato. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El párrafo 43 del Marco Conceptual para la Preparación 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 212 de 2021, define:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos."

La Norma de ingresos de actividades ordinarias 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, actualizado por la Resolución 212 de 2021, establece:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. Así las cosas, el procedimiento contable para reconocer los hechos

que surgen por la ejecución de un convenio o de un contrato depende, entre otros, de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato.

Por lo expuesto, del Contrato Interadministrativo suscrito entre la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. (ERU) y la Secretaría de Educación del Distrito (SED), con número de consecutivo SECOP II CO1.PCCNTR.2978784 del 29 de octubre de 2021, anexo a la consulta, se concluye lo siguiente:

La ERU actúa como agente principal en el marco del contrato interadministrativo de gerencia integral de proyectos, en atención a que tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista), y responder por la ejecución del proyecto por su cuenta y riesgo. Así las cosas, una vez la ERU identifique los bienes y servicios prestados a la SED, reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación, en la medida que se cumpla las condiciones para su reconocimiento, y reconocerá los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de la ejecución de este.

En ese sentido, los recursos recibidos por la ERU para la construcción e interventoría de las instituciones educativas priorizadas por la SED, así como los recursos para la denominada “remuneración de la gerencia integral del proyecto”, se reconocerán como un pasivo por concepto de ingresos recibidos por anticipado, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se cumplan las condiciones para reconocer un ingreso, las cuales se describen en las consideraciones del presente concepto, la ERU amortizará el pasivo por concepto de ingresos recibidos por anticipados y reconocerá el ingreso por actividades ordinarias que corresponda.

CONCEPTO No. 20221100006651 DEL 22-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las glosas por parte de una IPS.

Señores

CENTRO DE SALUD NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN LA TOLA NARIÑO

La Tola, 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° 20221400002582 el 23 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Las glosas formuladas por las EPS a los hospitales se deben cargar a los gastos o costos de la prestación de los servicios de salud, en el presupuesto o en la contabilidad y en caso de aceptar ¿estas afectan en la contabilidad que rubros?” (Sic)

Consolidación de estados financieros

Mediante comunicación vía telefónica el consultante señala que la EPS con la cual se tienen los contratos ha generado glosas y devoluciones injustificadas por lo tanto requiere saber si las glosas afectan el gasto o el costo del periodo.

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

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

1.1.2. Glosas a la facturación

En los mecanismos de pago de los servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades responsables del pago de los servicios de salud.

Las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados si la glosa es parcial.

Si la IPS y la entidad responsable del pago de los servicios de salud concluyen que la glosa no resulta pertinente (es decir, que no se encuentra adecuadamente justificada por la entidad responsable del pago de los servicios de salud) o si siendo pertinente la IPS la subsana, esta debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si la glosa resulta pertinente y la IPS no logra subsanarla, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, la IPS debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En el marco de sus competencias la CGN expidió el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, donde indica que en los mecanismos de pago de los

servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las IPS deben registrar las glosas en el momento en que se presentan mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si posteriormente se determina que la glosa no resulta pertinente o si siendo pertinente la IPS la subsana, debe reconocer un débito en la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si la glosa resulta pertinente y la IPS no logra subsanarla, la IPS debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y un crédito en la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada” de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Asimismo, la IPS debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Por lo anterior, las glosas insubsanables no afectan el costo de ventas puesto que se deben reconocer como una disminución del ingreso reconocido en el periodo actual o un gasto si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores.

CONCEPTO No. 20221100033661 DEL 25-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos percibidos en calidad de gestor y operador del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros del Distrito de Cartagena y su respectiva área de influencia.

Doctor
MAURICIO JOSÉ HERNÁNDEZ DELGADO
 Director Administrativo y Financiero
 Transcaribe S.A.
 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° 20221400018012 del 13 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Solicitud de concepto sobre reconocimiento contable de ingresos operacionales por parte de Transcaribe S.A., adjuntando tres documentos correspondientes, así:

1. Decreto 0532 de 07 de mayo de 2021. Por el cual se modifican los artículos primero, tercero y cuarto del decreto 0319 de 4 de marzo de 2019, y se deroga el decreto 0700 del 14 de mayo de 2019.
2. Decreto 0319 del 4 de marzo de 2019. Mediante el cual se establece el Fondo de Estabilización o Compensación Tarifaria que cubra el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario del Sistema Integrado de Transporte Masivo - TRANSCARIBE, en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, y se dictan otras disposiciones.
3. Oficio TC-DAF-07.01-0044-22 - Solicitud Concepto sobre Reconocimiento Contable de Ingresos. El cual contiene las preguntas de la consulta.

Dentro del tercer documento, se presenta un resumen conceptual de los fundamentos jurídicos y conceptuales que soportan actualmente el cálculo tarifario del sistema, además define las funciones de Transcaribe S.A., como entidad gestora y entidad operadora del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias, junto con dos concesionarios más, para finalmente proceder a realizar las siguientes preguntas:

“1-Reconocimiento de los Ingresos de Transcaribe S.A.

En Transcaribe S.A. se han venido registrando semanalmente (opción 1) los ingresos operacionales, con base en las liquidaciones de manera proporcional a su participación en el recaudo por PASAJES VALIDADOS, y (opción 2) no con base en la multiplicación de los kilómetros recorridos, respecto a la tarifa por kilómetro y tipología de bus (Tarifa VEK)

Tabla 2. Ejemplo de una liquidación (Caso crítico)

Conceptos	Opción 1	Opción 2
(a) Tarifa al Usuario	\$2.700	
(b) Pasajes validados	1	
(c) = (a) x (b) Recaudo por Pasajes	\$2.700	
(d) % de participación de TC Operador	20%	
(e) = (c) x (d) Ingresos Opción 1	\$540	
(1) Tarifa VEK		\$7.088
(2) Km Recorridos por Transcaribe Operador		1
(3) = (1) x (2) Ingresos Opción 2		\$7.088

a-) ¿Es conveniente (aceptable) el procedimiento contable de los ingresos operacionales provenientes de la tarifa, utilizado hasta 31 de diciembre de 2021 (opción 1)?

En caso contrario,

b-) ¿Cuál sería el procedimiento apropiado?

c-) Para efecto de presentación de los Estados Financieros, ¿Se requiere reexpresión de los mismos, hasta que periodo?

d-) ¿Se deben causar los ingresos operacionales conforme la tarifa técnica VEK (valor Km. Recorrido) desde enero de 2022?

Sí, con base en los recursos que entran al FET, se logra cubrir el diferencial (Parcial o total) de la tarifa de periodos anteriores.

f-) ¿Se debe registrar y presentar como ingresos del periodo, realizando sus respectivas revelaciones? o a demás, estos ingresos ¿Se deben reexpresar en la presentación de los Estados Financieros de los años anteriores?

Impacto económico.

A continuación, se detallan las diferencias presentadas entre las dos opciones presentadas en los párrafos precedentes:

Tabla 3. Mayores Ingresos Operacionales Transcaribe S.A. 2018 – 2021 (En Pesos)

Conceptos	Mayores ingresos operacionales OPCION 2	
	Rol Operador	Ente Gestor
Periodos		
2018	332,209,657	235,678,163
2019	4,019,605,121	593,333,829
2020	853,461,990	116,350,715
2021	2,698,263,018	297,993,202
Totales	7,903,539,786	1,243,355,909

Estamos atento a cualquier información adicional que requiera, de antemano, agradecemos inmensamente su valiosa gestión”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Ingresos de actividades ordinarias, contenido 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

“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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el capítulo VI. 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 212 de 2021, señala:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4.3. 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)

(...)

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”, y actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“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

(...)

Este procedimiento contiene los registros contables relacionados con las fuentes de financiación del SITMP; la inversión en activos del SITMP; los recursos entregados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP; el recaudo y validación de pasajes; la gestión del SITMP; los ingresos cedidos al ente gestor; y las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

(...)

5. GESTIÓN DEL SITMP

Con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre los gastos por la gestión del SITMP, (...) el ente gestor debitará la subcuenta 131727-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439031- Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Con el pago de las obligaciones, (...) el ente gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131727-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Previo a tratar los temas concernientes al reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias, la CGN se permite 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 esta entidad 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.

En este sentido, se precisa que no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a las inquietudes relacionadas con la metodología para determinar el proceso de valoración de estos ingresos, por cuanto la misma está condicionada a la evaluación objetiva de la normativa jurídica y contractual, y ello excede su función normalizadora. Así las cosas, Transcaribe S.A. es quien debe verificar la metodología respectiva para la medición de sus ingresos como ente operador y gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros del Distrito de Cartagena y su respectiva área de influencia.

Ahora bien, de acuerdo con la norma de Ingresos de actividades ordinarias, los recursos recibidos mediante un contrato donde se acuerdan tareas como la prestación de servicios, se reconocerán como ingresos cuando el resultado de las operaciones puedan estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio por separado según cada transacción realizada, esto

con el fin de mejorar la representación contable de la sustancia intrínseca correspondiente a la operación.

En consecuencia, Transcaribe S.A. debe reconocer de forma diferencial los ingresos percibidos en el desarrollo de las actividades como ente gestor y las operaciones realizadas en el periodo bajo la figura de operador del sistema. Para dicho efecto, la empresa en calidad de ente gestor deberá aplicar lo establecido en 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.

No obstante, de haberse registrado erróneamente, bajo las mismas premisas y parámetros los ingresos como ente gestor y operador del sistema, se deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al tratarse de un fallo al momento de utilizar información fiable que estaba disponible en la preparación de los estados financieros.

Si la entidad establece que hubo un error en la medición de los ingresos como ente gestor y operador, y este error se encuentra en el periodo actual o procede de periodos anteriores, deberá realizar la corrección atendiendo al periodo susceptible de corrección de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo o pasivo respectivas afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y en caso tal, de establecer que los errores son materiales, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error para efectos de presentación.

CONCEPTO No. 20221100057221 DEL 05-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por concepto de impuesto de alumbrado público en el Municipio de Villavicencio

Doctor

ADAIL RODRIGO ZAPATA ALVARADO

Contador

Empresa de Tecnología y Servicios Alborada - EICE

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° 20220010036372 del 3 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Amablemente solicito de su apoyo para aclarar respecto al manejo que le debemos dar a los ingresos provenientes de transferencia del municipio de Villavicencio, estos se reciben dentro del marco de desconcentración de la función de administración, operación y mantenimiento de Alumbrado Público, se requiere una orientación en la contabilización de esta operación”.

Mediante comunicación vía telefónica el consultante afirma que los recursos a los que hace referencia son los relacionados con el impuesto de alumbrado público y que es el municipio de Villavicencio quien se encarga de realizar el recaudo.

CONSIDERACIONES

El artículo 350 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, y se dictan otras disposiciones”, expresa:

“ARTÍCULO 350. Destinación. 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, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado (...)”.

Por su parte, el Acuerdo 497 del 2021 “Por medio del cual se desconcentra la prestación del servicio de alumbrado público en la Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA E.I.C.E.”, señala:

“ARTICULO 1. Desconcentrar en la Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA Empresa Industrial y Comercial del Estado la prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Villavicencio.

La Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA Empresa Industrial y Comercial del Estado realizará las siguientes actividades en cumplimiento de la desconcentración:

- Administración, operación y mantenimiento del sistema de alumbrado público
- Modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público.
- Desarrollos tecnológicos asociados al sistema.
- Demás actividades complementarias e inherentes al servicio de alumbrado público.

ARTICULO 2. Con ocasión al cumplimiento del presente acuerdo, la administración municipal expedirá los actos administrativos a los que haya lugar, para la transferencia de los recursos del impuesto de alumbrado público a la empresa ALBORADA, previa aprobación del presupuesto anual en cada una de las vigencias por el Concejo Municipal” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 480 de 2021 de la Alcaldía de Villavicencio, “Por medio del cual se reglamenta la transferencia de los recursos del impuesto de alumbrado público a la Empresa ALBORADA, y de dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTICULO PRIMERO: La Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA- Empresa Industrial y Comercial del Estado, prestará el servicio de Alumbrado Público y será autónoma para la administración, operación, mantenimiento, reposición, expansión y modernización del sistema de alumbrado público, desarrollo tecnológico asociados al sistema y demás actividades complementarias e inherentes al servicio de Alumbrado Público.

PARÁGRAFO PRIMERO. El Municipio de Villavicencio a través de la Secretaría de Infraestructura, entregará el inventario de Unidades Constructivas del Sistema de Alumbrado Público a la Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA, mediante acta que deberá ser suscrita por el Secretario de Infraestructura Municipal y el Gerente de la Empresa Alborada.

(...)

ARTICULO SEPTIMO: Deléguese en el Secretario de Hacienda del municipio de Villavicencio, la función de realizar la transferencia de los recursos del impuesto de Alumbrado Público con destino a la Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA- Empresa Industrial y Comercial del Estado, de acuerdo a lo estipulado en el artículo segundo (2) del acuerdo 497 de 2021.

(...)

ARTICULO DECIMO: La Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA – Empresa Industrial y Comercial del Estado, para la ejecución de la función asignada, se financiará a través del rubro del impuesto de alumbrado público o el que corresponda, de otros recursos propios destinados por parte del municipio de Villavicencio y de otras fuentes que persigan la modernización hacia ciudades inteligentes y/o la eficiencia energética.

PARÁGRAFO 1. Los recursos del impuesto de alumbrado público serán recaudados a través del operador de energía, quien efectuará el cobro de acuerdo al aforo y a los informes de consumo del municipio de Villavicencio, este a su vez recibirá el valor neto que resulte de descontar los pagos que realice el municipio de Villavicencio al operador de energía por concepto del suministro de energía eléctrica para el alumbrado público de Villavicencio” (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en la descripción de las siguientes cuentas, señala:

1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan en la prestación de servicios públicos en desarrollo de sus actividades”.

4315-SERVICIO DE ENERGÍA: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de energía”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con 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, se reconocen como tales 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.

En particular, como ingresos por prestación de servicios se consideran aquellos recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. En este caso, como lo indica el Acuerdo 497 del 2021 de Villavicencio en su artículo 1°, la Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA EICE se encargará de administrar, operar y realizar mantenimiento del sistema de alumbrado público; modernizar, reponer y expandir el sistema de alumbrado público; realizar los desarrollos tecnológicos asociados al sistema; y demás actividades complementarias e inherentes al servicio de alumbrado público.

Lo anterior, en consonancia con el Decreto 480 de 2021 de la Alcaldía de Villavicencio que en su artículo primero señala: “La Empresa de Tecnología y Servicios ALBORADA- Empresa Industrial y Comercial del Estado, prestará el servicio de Alumbrado Público y será autónoma para la administración, operación, mantenimiento, reposición, expansión y modernización del sistema de alumbrado público, desarrollo tecnológico asociados al sistema y demás actividades complementarias e inherentes al servicio de Alumbrado Público”.

Por lo anterior, la empresa registrará el ingreso asociado a la prestación del servicio de alumbrado público mediante un débito en la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA.

Con el giro de los recursos, por parte del Municipio, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

CONCEPTO No. 20221100069381 DEL 28-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de los ingresos derivados de la ejecución un contrato.

Doctora

LESLIE CABEZA BARRAZA

Gerente de Contabilidad

Generadora y Comercializadora de Energía del Caribe - GECELCA S.A. E.S.P.

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° 20220010047572 del 14 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El objeto de la consulta es “(...) someter a consideración el tratamiento contable aplicado por la empresa GENERADORA Y COMERCIALIZADORA DE ENERGÍA DEL CARIBE S.A. E.S.P. (en adelante ‘Gecelca’), para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias obtenidos en calidad de agente, derivados de la celebración de un contrato (‘Contrato Marco’) para la Comercializadora de Energía celebrado con un cliente, en el que Gecelca actúa en calidad de Contratista y también será denominado ‘El Comercializador’.

(...)

El Contrato Marco que regula las condiciones para la comercialización de energía entre Gecelca y su cliente, incluye los siguientes puntos importantes:

- El objeto del contrato es la compra de la energía eléctrica adquirida en el MEM por parte de Gecelca a favor de su cliente, para las Fronteras Comerciales establecidas en el Contrato Marco, bajo la modalidad pague lo demandado sin tope, de acuerdo con la fórmula tarifaria establecida.

- La prestación del servicio de comercialización se proporcionará a través de las reglas que debe acatar Gecelca para la celebración de Contratos de Suministros y la adquisición de energía en Bolsa para satisfacer la demanda de las fronteras comerciales de su cliente, conforme a lo señalado en el Contrato Marco.

- En el evento en que aplique, la prestación del servicio de comercialización se proporcionará a través de las reglas que debe acatar Gecelca para la representación de su cliente ante el MEM, para la venta de excedentes resultantes de las actividades de Autogeneración y Cogeneración.

(...)

- El Contrato Marco es de cuantía indeterminada pero determinable. El valor real del Contrato corresponderá al precio resultante de aplicar el Cargo de Comercialización (C), más los Cargos Pass-through, más la fórmula tarifaria establecida en el Contrato, multiplicado por la energía efectivamente consumida en cada una de las Fronteras comerciales.

- El cargo de Comercialización (C), que se expresa en pesos colombianos por kilovatio – hora consumida, aplicable durante el plazo de ejecución de este Contrato. Este cargo cubre la totalidad de los costos, gastos, administración, imprevistos y utilidades del comercializador como contraprestación por el suministro de energía objeto del Contrato Marco.

(...)

Responsabilidad del comercializador

- La responsabilidad de prestar el servicio de comercialización de energía objeto del Contrato corresponderá a Gecelca, de acuerdo con lo establecido por la Ley y cualquier supervisión, revisión, comprobación o inspección que realice su cliente o sus representantes sobre las actividades, equipos, procesos, productos, insumos y demás elementos propios de este Contrato, a ser implementados, desarrollados, realizados o entregados por el comercializador, no eximirá a éste de su responsabilidad por el debido cumplimiento de las obligaciones de Ley que emanen del Contrato.

(...)

TRATAMIENTO CONTABLE DE GECELCA SOBRE LOS INGRESOS RECIBIDOS POR EL CONTRATO PARA LA COMPRA DE ENERGÍA.

En virtud de lo anteriormente expuesto, y debido a las particularidades establecidas en el Contrato Marco, en la política contable de ingresos de Gecelca se incluyeron los criterios de evaluación para determinar si se está actuando en calidad de principal o agente en un contrato cuando se transfieran bienes o servicios a un cliente, esta evaluación es necesaria para determinar si Gecelca debe reconocer sus ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación de un cliente (cuando se determine actúa en calidad de Principal) o por el importe neto después de que el proveedor sea compensado por sus bienes y/o servicios (cuando se determina que Gecelca actúa en calidad de Agente).

Tomando en consideración las definiciones de agente y principal establecidas en el Párrafo No. 6 de la política contable de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de Gecelca (secciones de definiciones), en transacciones en las que se considera que Gecelca es un agente, es importante mencionar que para los fines de este análisis la política contable establece en el Párrafo No, 21, que:

‘En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal y no del agente’.

Dicho lo anterior, y en relación con el Contrato Marco para el suministro de energía antes mencionado, el papel que desempeñará Gecelca es el de un agente intermediario dentro del mercado energético mayorista ‘MEM’, toda vez que en el contrato marco, todos y cada uno de los literales que son ‘obligaciones del comercializador’ clarifican que las actividades a desarrollar por Gecelca, giran en torno a atender la demanda de su cliente para su consumo de energía, lo anterior se encuentra en línea con la política contable de la Compañía para el tratamiento contable de las contraprestaciones como agente en un contrato, tales como:

- ... La obligación de Gecelca consiste básicamente en organizar el suministro de energía para su cliente. Esto al indicarse en el contrato que la Compra de energía en el MEM por parte del comercializador es a favor de su cliente.

- ... Gecelca no controla el suministro de la energía comprada o adquirida a los proveedores antes de que sea transferido a su cliente y Gecelca tampoco tiene el riesgo del inventario una vez sea su cliente quien posea el control del bien o servicio. Esto teniendo en cuenta que el Contrato Marco establece dentro de las obligaciones del comercializador el ‘gestionar ante los agentes responsables de la calidad, confiabilidad y continuidad del servicio de energía eléctrica las reclamaciones formales que el Contratante presente relacionadas con este aspecto’.

- ... en la medida en que la entidad, que actúa en calidad de agente, cumple con el suministro del bien o servicio, reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe neto de cualquier pago a la que espera tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios sean suministrados por el tercero. En el Contrato Marco se establece que el cargo por comercialización cubrirá la totalidad de los costos, gastos, administración, imprevistos y utilidades del comercializador, como contraprestación por el suministro de energía objeto del Contrato Marco y que los demás componentes de la tarifa (Cargos Pass-through) son cargos de traslado directo, y corresponden a los recobros por la generación correspondientes al pago del proveedor.

Adicionalmente en el análisis de los indicadores establecidos en la política contable para determinar si Gecelca controla el bien (principal) o no controla el bien (agente) al momento de su transferencia, se indica lo siguiente:

- Gecelca no es el responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar la energía a su cliente... (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). En el contrato se establece que ‘El transporte, distribución y entrega de la energía estará a cargo del STN y del Operador de Red o de quien la Ley defina, el cual es el responsable legal por la calidad y continuidad del servicio de energía eléctrica, por lo tanto, el Comercializador no será responsable por las fallas en el servicio de energía eléctrica. No obstante, el

comercializador gestionará ante el responsable los requerimientos sobre calidad y continuidad del servicio que puedan surgir durante la vigencia del Contrato y deberá gestionar que los responsables reconozcan las compensaciones que la regulación permitan y cuando ellas apliquen.’

- Gecelca no tiene el riesgo del inventario una vez sea un cliente quien posea el control del bien o servicio... Esto de acuerdo con el Contrato Marco, que establece dentro de las obligaciones del comercializador el ‘gestionar ante los agentes responsables de la calidad, confiabilidad y continuidad del servicio de energía eléctrica las reclamaciones formales que su cliente presente, relacionadas con este aspecto’.

- Gecelca no tiene ninguna injerencia en los precios de la energía... Los componentes de la tarifa se encuentran fijados por el mercado regulado, los contratos en su gran mayoría se encuentran en firme y serán cedidos a Gecelca, por lo que se estima que estos ya traen un componente de precios fijado con anterioridad, adicionalmente el Contrato Marco indica que una de las obligaciones del comercializador será ‘Solicitar ofertas de suministro de energía a agentes del MEM y firmar los Contratos de Suministro con los oferentes, según las necesidades de suministro de las operaciones de su cliente respecto a los términos, condiciones y modalidad para la compra de energía conforme a lo señalado en el Contrato Marco.

(...)

CONCLUSIÓN DE GECELCA

Tomando en cuenta las anteriores consideraciones generales, específicas y el tratamiento contable definido en la política contable desarrollada, Gecelca solo deberá reconocer los ingresos derivados de la comercialización de energía por el importe neto del componente de Comercialización (C) en la medida en que la energía haya sido transferida a su cliente de acuerdo con las condiciones comerciales pactadas, y los cargos Pass-through, aunque sea facturados por Gecelca, deberán ser registrados en cuentas de balance y no deben pasar por los resultados del periodo, esto es así porque un agente no controla los bienes o servicios antes de que se transfieran al cliente, el agente simplemente facilita la venta de los bienes o servicios entre el principal y el cliente, lo cual podrá ser evidente en el Contrato Marco para el suministro de energía, por lo tanto el reconocimiento de ingresos por el importe neto refleja fielmente la contraprestación a la que Gecelca tendrá derecho por la organización del suministro de energía a su cliente.

SOLICITUDES A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Teniendo en cuenta que para el reconocimiento de esta transacción se requirió incluir criterios específicos en la política contable de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias...

Amablemente, solicitamos de su concurso en la validación del tratamiento contable anteriormente expuesto, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, con el objetivo de registrar los hechos económicos de acuerdo con la esencia y forma de las transacciones”.

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 212 de 2021, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“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”.

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la ejecución de un convenio o de un contrato depende, entre otros, de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

Una empresa que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un contrato, asume

responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad o empresa que entrega los recursos. En estas circunstancias, la empresa receptora de los recursos debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad o empresa que entrega los recursos.

Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de medios son los siguientes:

- La empresa ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad o empresa que entrega los recursos.
- La empresa que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad o empresa que cede o entrega los recursos.
- Su obligación solo es de desempeño, lo cual consiste en adelantar las gestiones necesarias para suministrar bienes o servicios a la entidad o empresa cedente, por cuenta y riesgo de esta última.
- Como participe en el acuerdo, la empresa que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad o empresa cedente.
- La empresa que ejecuta los recursos no tiene a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si en desarrollo de lo convenido se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de estos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos.
- Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto.

Por el contrario, una empresa tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) cuando obra por su cuenta y riesgo. En este caso, la empresa responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Así las cosas, cuando se identifique los bienes y servicios prestados, la empresa reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación, en la medida que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, y reconocerá los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de la ejecución de este.

Los elementos que indican que una empresa tiene a su cargo una obligación de resultados incluyen:

- La empresa debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la

aceptabilidad de los productos o servicios requeridos.

- La empresa tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución.
- La empresa tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios.
- La empresa soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este.
- Como partícipe en el contrato, la empresa que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte.

En consecuencia, compete a la empresa evaluar el escenario en el que se encuentra según las particularidades propias de cada contrato o convenio firmado. No obstante, con base en la información y descripción de hechos realizada en la consulta, es preciso indicar que el análisis efectuado y el tratamiento contable propuesto están en línea con 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.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100019031 del 06-04-2022
20221100032051 del 18-05-2022
20221100043651 del 13-06-2022
20221100047471 del 17-06-2022
20221100059731 del 28-09-2022
20221100067761 del 16-11-2022
20221100069391 del 28-11-2022

1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES**CONCEPTO No. 20221100016131 DEL 15-03-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ayudas Gubernamentales y Subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de subvenciones recibidas

Señor
WILSON MARIO GRAJALES BEDOYA
Apia, Risaralda

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° 20221100007452 el 14 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera respetuosa me permito solicitar concepto, frente al manejo de los recursos que ingresan a una empresa de servicios públicos descentralizada del orden territorial (industrial y comercial) por concepto de otras subvenciones, como debe de ser el registro contable.

Además, solicito se me informe si estos recursos son rentas exentas, ya que son dineros que le transfieren a la empresa en especial para realizar obras de acueducto y alcantarillado, más no son recursos que ella genera por la venta de sus servicios”.

Sobre la consulta, el señor Wilson Mario Grajales Bedoya, mediante correo electrónico del 18 de febrero de 2022 manifiesta que la solicitud se enfoca en Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

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”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 212 de 2021, señalan:

“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.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

(...)

2.2.2. 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.

(...)

14. Cuando la subvención esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la proporción de las condiciones no cumplidas y la diferencia se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo". (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 139 de 2015 y modificado por la Resolución N° 219 de 2021, describe las siguientes cuentas, así:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR: Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

“4430-SUBVENCIONES DESCRIPCIÓN: 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”.

La cuenta Subvenciones, tiene entre otras, las siguientes subcuentas: 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno, 443008-Bienes y recursos en efectivo recibidos de gobiernos extranjeros, 443009-Bienes y recursos en efectivo recibidos de organismos internacionales, 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de empresas públicas,

443011-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos del sector privado, 443090-Otras subvenciones.

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, 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 tributario; por lo tanto, se ha dado traslado de la parte de su consulta referente al tratamiento de los recursos como rentas exentas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por ser un tema de su competencia.

Desde la perspectiva contable, y de conformidad con las consideraciones y los antecedentes mencionados, 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 ingresos por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin entregar nada a cambio. Estos ingresos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Los recursos procedentes de terceros orientados a un fin, propósito, actividad o proyecto específico se reconocerán por el valor recibido como subvención. En caso de que la subvención sea condicionada se presentan tres momentos:

1- Cuando surja la obligación para el tercero de entregar la subvención: la empresa reconoce un débito en la subcuenta que corresponda 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.

2- Cuando el tercero que entregue la subvención traslade los recursos: la empresa cancelará el derecho y reconocerá dicha entrega debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

3- Con la ejecución de los recursos: la empresa 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, con el cumplimiento de la condición, 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 respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si se determina que la subvención no está condicionada, se presentan dos momentos:

1- Cuando surja la obligación para el tercero de entregar la subvención: la empresa reconoce un debito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2- Cuando se entreguen los recursos por subvención: la empresa reconoce un debito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100042171 DEL 06-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas Gubernamentales y Subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Subvenciones recibidas por concepto de impuesto de degüello de ganado mayor y menor.

Doctores

JHON FREDY VILLARRAGA RODRÍGUEZ

Gerente

GLORIA ISABEL RODRÍGUEZ MONTAÑO

Contadora

Empresa Industrial, Comercial, Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá (EFZ)

Zipaquirá, 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° 20220010018922 del 21 de abril de 2022, efectuada mediante traslado por competencia por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Zipaquirá teniendo en cuenta el objeto social de la empresa frigorífico y plaza de ferias de Zipaquirá, el cual es prestar el servicio de sacrificio de especie bovinas, porcinas y bufalinas, le entregó a la empresa la responsabilidad de recaudar el impuesto de degüello de ganado mayor y menor; este impuesto es entregado a la empresa mediante convenio para realizar inversiones que permitan prestar un adecuado servicio al área rural del ente territorial y de la región. Cumpliendo con la legislación sanitaria y los controles correspondientes del INVIMA e ICA, en beneficio de campesinos y productos de semovientes de Zipaquirá.

Nuestra consulta se basa en que requerimos establecer si debemos contabilizar el impuesto de degüello como un ingreso y por consiguiente cancelar sobre estos el impuesto de renta y la auto renta; o lo debemos contabilizar como una capitalización aportada por dueño de la empresa (municipio de Zipaquirá)

Si la respuesta es positiva en cuanto a contabilizarlo como ingreso ¿estaríamos obligados a pagar Imporenta y autorenta?; o ¿podemos contabilizarlo, pero exceptuarlo de la base del ingreso que calcula estos impuestos? Teniendo en cuenta que se da la figura de impuesto sobre impuesto”.

CONSIDERACIONES

En Sentencia C-080/96, la honorable Corte Constitucional de Colombia define:

“En el impuesto de degüello, que consiste en el pago de una tarifa determinada por cada res sacrificada para el consumo, que paga quien se dedique al sacrificio de ganado, al departamento o municipio, según se trate de ganado mayor o menor, se fija de manera directa en cada caso el sujeto activo, que es el departamento o municipio según se trate de ganado mayor o menor; el sujeto pasivo que es la persona dedicada al sacrificio del ganado; y el hecho gravado que es el sacrificio de la res; en cuanto a las tarifas, éstas deben ser establecidas, por los departamentos, según lo dispone el artículo 161 del Decreto 1222 de 1986, Código de Régimen Departamental: "Los departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor; y por los municipios, en el caso de ganado menor". (Subrayado fuera de texto)

La Ordenanza No. 039 de 2020 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca “Por la cual se expide el estatuto de rentas del departamento de Cundinamarca y se dictan otras disposiciones”, en su capítulo XIII Impuesto al degüello de ganado mayor, establece:

“ARTÍCULO 264 -SUJETO ACTIVO: El sujeto activo del impuesto al degüello de ganado mayor es el departamento de Cundinamarca, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.

ARTÍCULO 265 -CESIÓN DEL IMPUESTO: Se cede en favor de los municipios del departamento de Cundinamarca la renta, control, administración y recaudo del impuesto al degüello de ganado mayor que se cause en cada una de sus jurisdicciones”. (Subrayado fuera de texto)

Según el Acuerdo N° 18 de 2017 del Concejo Municipal de Zipaquirá “Por el cual se compila, actualiza y establece el estatuto Tributario del municipio de Zipaquirá; y se dictan otras disposiciones en materia tributaria” establece en su Capítulo XV Impuesto de Degüello de Ganado Mayor y Menor:

“ARTÍCULO 235. AUTORIZACIÓN LEGAL. El Impuesto de Degüello de Ganado Mayor y Menor, se encuentra autorizado por el Artículo 17, Numeral 3º de la Ley 20 de 1908, y el artículo 226 del Decreto 1333 de 1986.

ARTÍCULO 236. CESIÓN. La renta del Impuesto de Degüello de Ganado Mayor es de propiedad del Municipio de Zipaquirá de conformidad con la cesión hecha por la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

ARTÍCULO 237. APLICACIÓN NORMATIVA. El Impuesto de Degüello de Ganado Menor tiene la misma estructura del Impuesto de Degüello de Ganado mayor. La diferencia en su tratamiento radica en que el primero es un impuesto de carácter Municipal y el segundo de carácter Departamental, pero en Cundinamarca fue cedido a los Municipios por virtud de la ordenanza 24 de 1997.

Para efectos de lo señalado en el presente Estatuto, los dos impuestos se regirán por lo dispuesto en artículos siguientes.

ARTÍCULO 238.- HECHO GENERADOR. Lo constituye el sacrificio de ganado mayor y menor destinado a la comercialización en la jurisdicción del Municipio de Zipaquirá.

PARÁGRAFO: Si la Empresa Industrial Comercial Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá (EFZ) o quien haga sus veces sacrifica ganado sin acreditar el pago del tributo señalado, asumirá la responsabilidad del mismo.

Ningún semoviente objeto del gravamen podrá ser sacrificado sin el previo pago del impuesto.

ARTÍCULO 239- CAUSACIÓN. El impuesto se causa en el momento del sacrificio de ganado.

ARTÍCULO 240.- SUJETO ACTIVO. El municipio de Zipaquirá cuando se sacrifique el ganado en su jurisdicción, como único beneficiario de las rentas provenientes de este impuesto.

(...)

ARTÍCULO 244.- RESPONSABLE. El responsable de liquidar el impuesto será la Secretaría de Hacienda y/o la Dirección de Rentas y Jurisdicción Coactiva o de la dependencia que haga sus veces, a través de la Empresa Industrial Comercial Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá (EFZ)". (Subrayado fuera de texto)

El municipio de Zipaquirá, Cundinamarca y la Empresa Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá suscribieron el Convenio Interadministrativo de uso de recursos N° 200 de 2021, cuyo objetivo es aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para dar cumplimiento al decreto 1500 de 2007 y demás normatividad vigente aplicable a la empresa Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá "EFZ", con cargo a los recursos del impuesto de degüello del ganado mayor y menor.

La descripción del objeto a contratar del citado Convenio Interadministrativo establece:

"De acuerdo a la necesidad descrita, naturaleza y objeto, la Alcaldía de Zipaquirá, deberá mediante el convenio administrativo a suscribir, disponer los recursos para invertir y dar cumplimiento a los estipulado en el Decreto 1500 de 2007 y demás normatividad vigente aplicable, como también para actualizar maquinaria, equipos y herramienta, software y documentación que conlleve a fortalecer y generar mayor competitividad de la EFZ, siendo estos: (1) Mantenimiento infraestructura EFZ, (2) Mantenimiento a la infraestructura de la plaza de Ferias, (3) Compra y/o mantenimiento de equipos, maquinaria, herramientas y software, (4) Mantenimiento, seguimiento del sistema de gestión de calidad e implementación del sistema HACCP 2". (Subrayado fuera de texto)

Que dentro de las consideraciones del Convenio interadministrativo se establecen las siguientes:

"(...) V. Así mismo, el municipio de Zipaquirá, dentro de su Estatuto Tributario, Acuerdo 18 de 2017, en su artículo 236, contempla dentro de sus Rentas propias, el impuesto de degüello de Ganado Menor, facultando para ser responsable de este recaudo a la EFZ para ser transferido a la Tesorería General del Municipio.

VI. Que dentro del Estatuto Tributario Municipal, Acuerdo 18 de 2017, en su Capítulo XV artículo 249 contempla en la aplicación normativa; el Impuesto de Degüello de ganado menor, tiene la misma estructura del impuesto de degüello de ganado mayor. La diferencia en su tratamiento radica en que el primero es un impuesto de carácter municipal y el segundo de carácter departamental.

VII. Que la EFZ debido a su localización geográfica, estratégica, capacidad e idoneidad del recurso humano en la labor, mejoramiento continuo de su infraestructura operativa, está lista para consolidarse como pilar empresarial del sector cárnico nacional prestando un servicio regional de comercialización y beneficio de ganado mayor y menor al Distrito Capital y a un importante número de municipio de la Sabana Centro y la región en general. Inicialmente el objetivo de este programa es desarrollar un plan empresarial de consolidación y expansión nacional fortaleciendo el talento humano, los recursos operativos en especial los que tiene que ver con tecnología en el campo industrial, para así convenir y ejecutar alianzas estratégicas con las empresas privadas y diferentes instituciones en pro de la regionalización de la agroindustria; el cumplimiento de estos objetivos permitirán que las Empresa EFZ pueda comprar, mantener, realizar reparaciones locativas, reparar equipos y cumplir con las observaciones que se hagan por parte de las autoridades sanitarias y ambientales y gubernamentales, vale decir INVIMA y CAR”. (Subrayado fuera de texto)

El citado Convenio Interadministrativo establece en su cláusula cuarta las actividades específicas del convenio y dentro de las obligaciones específicas del contratista las siguientes:

“1. Destinar los recursos del Impuesto de degüello de ganado mayor y menos cedidos por el municipio en las siguientes actividades:

- 1.1 Adecuación y mantenimiento de la infraestructura de la EFZ (Viscera Roja)
 - 1.2 Mantenimiento e Infraestructura de plaza de ferias.
 - 1.3 Mantenimiento preventivo en el sistema eléctrico y mecánico del sistema rack de frío u accesorio, más plan de contingencia.
 - 1.4 Metrología.
 - 1.5 Compra y/o mantenimiento de hidro-lavadoras.
 - 1.6 Compra y mantenimiento redes eléctricas.
 - 1.7 Compra de poleas y ganchos porcinos y bovinos en acero inoxidable.
 - 1.8 Mantenimiento y seguimiento del Sistema de Gestión de calidad e implementación del sistema HACCP2.
2. Presentar un informe mensual dentro de los primeros quince días de cada mes sobre la ejecución de los recursos y el cumplimiento de las obligaciones, así como de los demás solicitados por el supervisor del convenio.
3. Reintegrar al municipio los recursos que este haya girado y no se hayan comprometido por la empresa al finalizar el convenio.
4. Presentar a la Secretaria de Hacienda del Municipio, dentro de los Veinte (20) días siguientes a la finalización del presente convenio, informe final detallado sobre el manejo y administración de los recursos recaudados, de conformidad con los rubros presupuestales del Municipio.
 5. Realizar recurso del Balance por los valores recaudados que superen el valor del convenio.
 6. Ejecutar en cuentas separadas los recursos del convenio.
 7. Solicitar de manera oportuna adición al convenio en cado de que se supere el ingreso estimado inicialmente”. (Subrayado fuera de texto)

Que el citado Convenio Interadministrativo establece también en su cláusula cuarta entre las obligaciones del municipio, las siguientes:

“1. Transferir sin situación de fondos los recursos del Impuesto de degüello de ganado mayor y menor causados a partir del dos (02) de enero de 2021, a la Empresa Frigorífico y Plaza de Ferias de Zipaquirá EFZ.

2. Prestar la colaboración logística que la empresa requiera para la ejecución y cumplimiento de los fines y políticas objeto del convenio interadministrativo.

(...)

5. Efectuar la supervisión y seguimiento del cumplimiento de las obligaciones del convenio.

6. Las demás que tiendan al cumplimiento del objeto del presente convenio, las consagradas en la ley, en los documentos anexos que forman parte integral de este convenio”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indica:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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

69. 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 al patrimonio”. (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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señalan:

“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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para 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 219 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR: Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio.

4430-SUBVENCIONES: 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”.

CONCLUSIONES

Desde la perspectiva contable y de conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Según la Sentencia C-080/96, el impuesto de degüello consiste en el pago de una tarifa determinada por cada res sacrificada para el consumo, que paga quien se dedique al sacrificio de ganado, al departamento o municipio, según se trate de ganado mayor o menor, y se fija de manera directa en cada caso el sujeto activo, que es el departamento o municipio según se trate de ganado mayor o menor.

Mediante la Ordenanza No. 039 de 2020 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca, se cede en favor de los municipios del departamento de Cundinamarca la renta, control, administración y recaudo del impuesto al degüello de ganado mayor que se cause en cada una de sus jurisdicciones. A su vez, el Acuerdo N° 18 de 2017 del Concejo Municipal de Zipaquirá define el sujeto activo del impuesto de degüello de ganado menor y señala que este tiene la misma estructura del Impuesto de Degüello de ganado mayor, la diferencia en su tratamiento radica en que el primero es un impuesto de carácter municipal y el segundo de carácter departamental.

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 por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin entregar nada a cambio. Por lo tanto, los recursos por concepto del impuesto de degüello de ganado mayor y menor, cuyo sujeto activo es el municipio, los cuales recibe la empresa conforme a lo estipulado en el Convenio Interadministrativo de uso de recursos N° 200 de 2021 celebrado con la alcaldía de Zipaquirá, deberán ser reconocidos por parte de la empresa como una subvención.

En consecuencia, el Municipio de Zipaquirá, como sujeto activo del impuesto de degüello de ganado mayo y menor, es quien debe reconocer el derecho y el ingreso por dicho impuesto, así como el gasto por subvención por los recursos entregados a la EFZ en desarrollo del convenio suscrito.

Por lo tanto, la EFZ reconocerá el ingreso por subvención cuando surja la obligación para el municipio de entregar dichos recursos. Para el efecto, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Con el recaudo del impuesto, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Ahora bien, con respecto a la obligación de pagar el impuesto de renta y autorenta, 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 pronunciarse al respecto y en el entendido que la consulta se efectuó inicialmente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, la CGN no realizó traslado a dicha entidad.

CONCEPTO No. 20221100047641 DEL 21-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas Gubernamentales y Subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Subvenciones recibidas en virtud de la Ley 14 de 1991

Doctores

LEIDY TATIANA POVEDA JEREZ

Contadora

CARLOS RAMIRO FLOREZ ECHENIQUE

Profesional Especializado Canal Capital

Canal Trece - 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° 20220010021702 del 06 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En aras de evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas y con el fin de tener claridad respecto del reconocimiento contable de las transferencias realizadas en virtud de la Ley 14 de 1991 por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial, y especialmente el párrafo del artículo 21 establece que de los presupuestos publicitarios anuales de los organismos descentralizados se destinará, el siete por ciento (7%) para el auspicio, colaboración o patrocinio de la cadena tres o canal cultural de Inravisión, y el tres por ciento (3%) para distribuirlo equitativamente entre las organizaciones regionales de televisión con destino a su programación cultural.

Ahora bien, teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos las entidades receptoras de estas transferencias aplican el Marco Técnico Normativo Contable contenido en la Resolución 414 de 2014, con el fin de establecer el reconocimiento contable de los recursos recibidos en virtud de la ley citada, es preciso revisar lo dispuesto en el numeral segundo del Capítulo IV que aborda el tratamiento contable de ayudas gubernamentales y subvenciones.

(...)

De acuerdo con la anterior definición los recursos recibidos en virtud de la ley 14 de 1991 se enmarcan en el concepto de subvenciones, teniendo en cuenta que son recursos recibidos de terceros que tienen una destinación específica y exclusiva y sobre los cuales no se debe entregar nada a cambio.

(...)

Por otra parte, es importante señalar que quienes se encuentran obligados a desembolsar dichos recursos son los organismos descentralizados que de acuerdo con lo señalado en el artículo primero del Decreto 1982 de 1974, estos se definen como los establecimientos públicos, empresas industriales o comerciales del Estado y las sociedades de Economía mixta.

De acuerdo con lo anterior nos permitimos consultar:

1. ¿las transferencias recibidas en virtud de la Ley 14 de 1991, por parte entidades que aplican el Marco Técnico normativo contable contenido en la Resolución 533 de 2015 deben reconocerse en la cuenta 443005 y por el resto de las entidades públicas nacionales en la cuenta 443010?
2. ¿En qué cuenta del gasto deben reconocer las transferencias que realizan los organismos descentralizados en cumplimiento del artículo 21 de la Ley 14 de 1991 con el fin de garantizar la reciprocidad entre los reportes de las entidades?”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1982 de 1974, por el cual se dictan normas sobre gasto público en los organismos descentralizados del orden nacional, define en su artículo 1:

“Artículo primero. Cuando en el presente Decreto se utilice la expresión ‘organismos descentralizados’, ella se refiere a los establecimientos públicos, a las empresas industriales o comerciales del Estado y las sociedades de Economía mixta. A estas últimas, cuando, conforme a las disposiciones vigentes, esta sujetas al régimen previsto para las empresas”. (Subrayado fuera de texto)

La ley 14 de 1991, por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial en su artículo 21, establece:

“PARÁGRAFO. - El diez por ciento (10%) de los presupuestos publicitarios anuales de los organismos descentralizados se destinará, para los fines del presente artículo, distribuidos en la siguiente forma: el siete por ciento (7%) para el auspicio, colaboración o patrocinio de la cadena tres o canal cultural de Inravisión, y el tres por ciento (3%) para distribuirlo equitativamente entre las organizaciones regionales de televisión con destino a su programación cultural. Para efectos del presente articulado se entiende por organismos descentralizados los definidos en el artículo 1o. del Decreto Legislativo 1982 de 1974 o normas que lo reformen o adicionen. Estos organismos deberán dar estricto cumplimiento a lo aquí dispuesto en la ejecución de sus presupuestos publicitarios”. (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, modificado por la Resolución 212 de 2021, señalan:

“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.”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, modificado por la Resolución 219 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio.

(...)

2402-SUBVENCIONES POR PAGAR DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio.

(...)

4430-SUBVENCIONES DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

(...)

5424-SUBVENCIONES DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos entregados a terceros, distintos de sus empleados, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico

y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado por la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

“2402-SUBVENCIONES POR PAGAR DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio.

(...)

5424-SUBVENCIONES DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1

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 por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin entregar nada a cambio.

Para efectos contables, el criterio de clasificación de la subvención como ingreso, aplica para quien recibe el recurso y no para quién lo entrega. En el caso de la consulta, Teveandina Ltda. es la entidad que recibe el ingreso y, al estar clasificada como empresa, debe reconocerlo como una subvención.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos de que trata la Ley 14 de 1991 se reciben de organismos descentralizados, esto es, establecimientos públicos, empresas industriales o comerciales del Estado y sociedades de Economía mixta, el tratamiento contable que se define a continuación, considera que Teveandina Ltda., en su calidad de empresa, recibe la subvención de entidades de gobierno y de otras empresas.

Por lo anterior, si Teveandina Ltda. recibe la subvención de una entidad de gobierno, registrará un débito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Por su parte, la entidad de gobierno registrará 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 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Ahora bien, si Teveandina Ltda. recibe la subvención de una empresa pública, registrará un débito en la subcuenta 132419-Recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de empresas públicas. Por su parte, la empresa pública registrará 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 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Pregunta 2

Con base en el tratamiento contable expuesto anteriormente, se identifican las siguientes operaciones recíprocas:

1. Si los recursos los recibe de una entidad de gobierno:

Respecto a los derechos y obligaciones, se reporta como operación recíproca el saldo de la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, de Teveandina Ltda., con el saldo de la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas, de la entidad de gobierno.

Respecto a los ingresos y gastos, se reporta como operación recíproca el saldo de la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno, de Teveandina Ltda., con el saldo de la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas, de la entidad de gobierno.

2. Si los recursos los recibe de una empresa pública:

Respecto a los derechos y obligaciones, se reporta como operación recíproca el saldo de la subcuenta 132419-Recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, de Teveandina Ltda., con el saldo de la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas, de la otra empresa pública.

Respecto a los ingresos y gastos, se reporta como operación recíproca el saldo de la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de empresas públicas de Teveandina Ltda., con el saldo de la subcuenta 542405 Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas, de la otra empresa pública.

Cabe resaltar que es competencia de las entidades involucradas implementar procedimientos que garanticen el adecuado flujo de información para una adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos económicos con el fin de que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20221100050651 DEL 12-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento subvenciones con y sin condiciones

Doctor

CESAR AUGUSTO ALONSO DIAZ

Profesional especializado de recursos financieros

Hospital Federico Lleras Acosta de Ibagué E.S.E

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° 20220010026832 del 09 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) dar claridad en los tiempos que deben realizarse los registros contables para las subvenciones con y sin condiciones; toda vez que en estos momentos el Hospital Federico Lleras Acosta está realizando registros con la expedición de los contratos interadministrativos y el Gobierno Departamental lo realiza posteriormente, casi que con el desembolso real del compromiso firmado.

Esto nos acarrea diferencias significativas en las cuentas recíprocas y buscando en la doctrina se encuentran varios conceptos que nos explican perfectamente las cuentas que debemos utilizar las dos entidades; pero no hay un argumento claro que nos permita unificar criterios del momento en el cual deben hacerse los registros y así poder contar con cuentas recíprocas conciliadas y unificadas”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señalan:

“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.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

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

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones establece que el reconocimiento de estos hechos económicos se da al cumplirse con los siguientes requisitos de orden general: I) cuando sea posible asignarles un valor y II) cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a estos. Adicionalmente, para las subvenciones que sean condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso; lo anterior

sin perjuicio de requisitos específicos para transacciones de carácter especial como préstamos condonables y subvenciones representadas en servicios, entre otras.

En este sentido, el Hospital Federico Lleras Acosta de Ibagué E.S.E. deberá reconocer como subvención los recursos entregados por el Gobierno departamental en el momento que les sea asignado un valor y cumpla con las condiciones dispuestas en los contratos interadministrativos; de forma semejante, la entidad que hace entrega de los recursos deberá hacer el reconocimiento contable correspondiente cuando se cumplan las condiciones mencionadas.

Para el efecto, se deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20221100068741 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ingresos recibidos por una empresa social del estado a través de un contrato interadministrativo en cumplimiento de la Resolución 857 de 2020

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados a una empresa social del estado a través de un contrato interadministrativo en cumplimiento de la Resolución 857 de 2020

Doctor
 ELEAZAR YANIN YEPES GARZÓN
 Subdirector Administrativo y Financiero
 ESE Hospital San Rafael de Leticia
 Leticia, Amazonas

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° 20220010046482 del 10 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Muy comedidamente, me permito solicitar su valioso apoyo en cuanto a un concepto con respecto al procedimiento contable para la contabilización de los recursos que nos son entregados por el Departamento del Amazonas a la E.S.E Hospital San Rafael de Leticia en calidad de Subsidio a la oferta del Sistema General de Participaciones. La E.S.E suscribió un contrato interadministrativo para ejecución de recursos del subcomponente de subsidio a la oferta del sistema general de participaciones con la Gobernación del Amazonas, en la cual la cláusula cuarta del otrosí N°1 establece lo siguiente:

Objeto del Contrato es: “OTROSI N9 1 MODIFICATORIO AL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN SALUD No. 001240 DE JULIO 21 DE 2022, cuyo objeto es CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA LA EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS DEL SUBCOMPONENTE DEL SUBSIDIO A LA OFERTA DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES”.

“CLAUSULA CUARTA: PLAZO DE EJECUCIÓN Y FORMA DE PAGO: Según el párrafo único del artículo 5 de la Resolución 857 del 27 de mayo de 2020, el giro de los recursos del subcomponente del subsidio a la oferta no estará sujeto al reconocimiento contra facturación de prestación de servicios, en consecuencia, los pagos el presente contrato se realizarán de la siguiente forma: A). Una primera (1) Transferencia por valor del cuarenta por ciento (40%), correspondiente a la suma de DIEZ MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA PESOS, CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS (\$10.537.598.460,74) M/CTE, una vez legalizado el Contrato interadministrativo, aprobada la garantía, proferida el acta de inicio y previa presentación de la respectiva cuenta de cobro a factura, B). El Sesenta por ciento (60%) restante de los recursos, se pagarán de acuerdo a la siguiente distribución: • Una segunda (2) Transferencia del 25% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de SEIS MIL QUINIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y OCHO PESOS (\$6.585.999.038) MCTE a un mes de iniciado el contrato. previa presentación y evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad, Producción y gestión Financiera descritos en el anexo 1 (acta de seguimiento a metas) con la cuenta de cobro y/o factura y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportunos al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas. • Una Tercera (3) Transferencia del 25% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de SEIS MIL QUINIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y OCHO PESOS (\$6.585.999.038) M/CTE, a los dos meses de iniciado el contrato, previa presentación y evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad. Producción y gestión Financiera descritos en el anexo 1 (acta de seguimiento a metas) con su cuenta de cobro y/o factura y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportuno al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas y presentación de los soportes de ejecución del 50% de la primera transferencia por valor de (5.268.799.230.37) debidamente aprobado por el supervisor. • Un Cuarto (4) pago del 10% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de DOS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS QUINCE PESOS CON ONCE CENTAVOS (52.634.399.615.11) MICTE Al tercer mes de ejecución del contrato, previa evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad, Producción y Gestión Financiera descritos en el anexo 1 del presente contrato, los cuales se anexarán con la cuenta de cobro y/o factura. Adicional a esto, certificación del supervisor del contrato o interventor, recibido a satisfacción del cumplimiento del 100% de las metas pactadas y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportuno al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales a cargo de la ESE, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas y presentación de los soportes de la ejecución del 50% de la primera transferencia por valor de (5.268.799.230.37) debidamente aprobado por el supervisor.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos su ayuda amablemente sobre concepto con respecto a cómo debe ser el registro contable de la cuenta de cobro por cada una de las transferencias estipuladas en el contrato; es decir, si la E.S.E contabiliza una cuenta por cobrar contra un ingreso al momento de cobrar cada una de las transferencias, o por el contrario, como sugiere la Gobernación del Amazonas, una cuenta por cobrar contra un pasivo por avance y anticipos recibidos. En este último punto la Gobernación del Amazonas lleva cada transferencia como un avance o anticipo (una cuenta 19) sin embargo en el contrato no estipula la forma de pago un anticipo sino simplemente una transferencia, y por otro lado, según el numeral 3.1 del Artículo 3 de la Resolución 857 de 2020, estos recursos son

para la ejecución de los gastos operación del Hospital en general (para los gastos en que incurran para prestar los servicios de salud, esto es nomina, proveedores, etc.) , no está condicionado a cumplir algún parámetro ya que lo único que estipula el contrato es la presentación de los informes para cada uno de los pagos (transferencias) previa aprobación del supervisor del mismo”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 857 del 27 de mayo de 2020, por la cual se fijan los lineamientos para el uso y ejecución de los recursos del subcomponente del Subsidio a la Oferta del Sistema General de Participaciones en Salud, indica:

“Artículo 3. Contenido de los convenios o contratos para el seguimiento a la ejecución de los recursos. Para el seguimiento a la ejecución de los recursos, los convenios o contratos suscritos entre la entidad territorial y la Empresa Social del Estado o el administrador de infraestructura pública, deberán contemplar como mínimo los siguientes aspectos:

3.1 El objeto del convenio o contrato deberá estar orientado a la financiación de los gastos de operación de las Empresas Sociales del Estado o de la infraestructura pública administrada por terceros destinados a la prestación de servicios de salud.

3.2 El término de duración del convenio o contrato no debe ser inferior a la vigencia fiscal para la cual se asignan los recursos.

3.3 La designación del supervisor del convenio o contrato por parte de la entidad territorial, quien efectuará las labores de seguimiento al cumplimiento de los indicadores y metas, así como a las obligaciones pactadas por las partes.

3.4 La garantía de la operación por parte de la ESE o el administrador de infraestructura pública, de las sedes que sean monopolio en servicios trazadores.

3.5 Los indicadores y metas a ser cumplidos durante la vigencia del convenio o contrato, sobre los siguientes aspectos:

a) Calidad en la prestación de servicios de salud a la población.

b) Gestión de producción.

e) Gestión financiera.

3.6 Medidas a adoptar, por parte de la entidad territorial, en caso de evidenciar el incumplimiento de los indicadores y metas.

3.7 Establecer, en caso de incumplimiento por parte de la Empresa Social del Estado o el administrador de infraestructura pública, las condiciones que se deben cumplir para continuar efectuando los giros, en el marco de la ejecución del convenio o contrato” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 212 de 2021, establecen:

“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 otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES de la siguiente manera:

“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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES de la siguiente manera:

“Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio.”.

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante indicar que, de acuerdo con el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa), la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que le corresponde a la entidad territorial y a la empresa social del estado definir el tratamiento contable del contrato a partir del juicio profesional y de la identificación de intenciones y voluntades de las partes.

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, definen 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. Es importante resaltar que cuando las subvenciones están condicionadas pueden ser reintegrables a la entidad que realiza la transferencia dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Por su parte, la Resolución 857 de 2020 señala que, para realizar seguimiento a la ejecución de los recursos, los contratos suscritos entre la entidad territorial y la empresa social del estado deberán contemplar entre otros aspectos los indicadores y metas a ser cumplidos durante la vigencia del contrato en relación con calidad en la prestación de servicios de salud a la población, gestión de producción y gestión financiera; las medidas a adoptar, por parte de la entidad territorial, en caso de evidenciar el incumplimiento de los indicadores y metas; y, en caso de incumplimiento por parte de la empresa, establecer las condiciones que se deben cumplir para continuar efectuando los giros.

En consecuencia, no se observa que la empresa deba realizar la devolución de los recursos en caso de incumplimiento, por tanto, reconocerá la subvención como un ingreso mediante un débito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Cuando reciba los recursos debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

Por su parte el Departamento del Amazonas deberá reconocer un gasto por subvenciones mediante 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 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Cuando realice el pago debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a

las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100074401 DEL 16-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Donaciones

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
Jefe Contabilidad y Presupuesto
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° 20220010051252 del 4 de noviembre de 2022, 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, las donaciones que se perciban de terceros en su deseo de contribuir con la continuidad de la empresa en marcha, para bien de la población vulnerable del Departamento de Antioquia.

(...)”.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

79. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado 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 212 de 2021, indican:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico 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.
8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.
9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.
10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.
11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la resolución 219 de 2021, describe el grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES de la siguiente manera: “En esta denominación, se incluye la cuenta que representa los ingresos de la empresa provenientes de recursos recibidos de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye que los bienes y recursos recibidos por las Empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público deberán ser incorporados en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual; es decir, que sean activos controlados por la empresa de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la empresa deberá tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también 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

Así mismo, se reconocerán como subvenciones los bienes o recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar

nada a cambio, y se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación. Adicionalmente, las subvenciones se reconocerán en el ingreso cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, por lo que, 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.

Por lo tanto, las subvenciones de bienes y recursos que reciba la empresa en las cuales no se impongan condiciones, que de incumplirse, exija la devolución del bien o recurso a la entidad que lo entregó, deberán clasificarse en el activo de acuerdo con la intención que se tenga sobre los mismos y reconocerse como ingreso, así:

1. Si los activos recibidos bajo la modalidad de donación son bienes que se utilizarán para fines administrativos u operativos, no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar durante más de 12 meses, se reconocerán debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
2. Si los activos 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 reconocerán debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.
3. Si los activos que se reciben corresponden a recursos, se reconocerán debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En todos los casos anteriores, la contrapartida será un crédito en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, afectando la subcuenta que corresponda al tipo de entidad u organismo que entrega el activo: 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, 443008-Bienes y recursos en efectivo procedentes de gobiernos extranjeros, 443009-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales, 443010 Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas o 443011 Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado.

Ahora bien, si en la entrega de los bienes y recursos a la empresa se imponen condiciones, la empresa reconocerá un pasivo diferido en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se va disminuyendo en la medida que se cumpla con las condiciones establecidas, y se reconocerá el ingreso por subvención en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, como se señala en el párrafo anterior.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022
20221100004581 del 18-02-2022
20221100038631 del 02-06-2022
20221100048311 del 28-06-2022
20221100050301 del 08-07-2022
20221100054761 de 11-08-2022

20221100054861 del 11-08-2022
20221100056221 del 24-08-2022
20221100064501 del 31-10-2022
20221100068951 del 24-11-2022
20221100069681 del 29-11-2022

1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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

1.2.28 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

CONCEPTO No. 20221100074941 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de las diferencias en cambio surgidas en cuentas de ahorro en moneda extranjera constituidas con recursos recibidos en administración. Medición de bienes y servicios adquiridos en moneda extranjera con cargo a recursos recibidos en administración.

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 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° 20220010055792 del 9 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En desarrollo de un Convenio Especial de Cooperación en Ciencia Tecnología e Innovación, COTECMAR recibe en calidad de Recursos Recibido en Administración, una cantidad de recursos en efectivo (en COP) de una entidad de gobierno para el pago de las obligaciones que se generen en la ejecución de este.

Buscando la optimización de los recursos, entre ambas entidades acordaron comprar divisas a una TRM de 3,980,00 COP y constituir una cuenta en compensación en dólares americanos, a fin de atender en el tiempo las obligaciones que, con ocasión del desarrollo del convenio, se tuvieren que realizar en moneda extranjera.

(...)

Teniendo en cuenta la constitución de la cuenta de compensación en dólares con los recursos recibidos en administración:

1. ¿Qué tratamiento contable debe aplicar COTECMAR al momento de reconocer las valoraciones en moneda extranjera (Diferencia en Cambio) al cierre de cada periodo contable de la cuenta en compensación de estos recursos recibidos en administración?
2. En caso de una restitución parcial de los recursos recibidos en administración a la entidad que los controla, ¿qué tratamiento contable debe aplicar COTECMAR al convertir los dólares americanos en la cuenta de compensación a pesos colombianos a una TRM distinta (por encima o por debajo a la TRM de la compra inicial de las divisas) y como sería su efecto respecto a los recursos recibidos en administración en la entidad que controla los recursos?
3. Para efectos de causación de la entidad que controla los recursos ¿Cómo se le debe reportar el efecto de las valoraciones en moneda extranjera de los recursos recibidos en administración constituidos en cuentas de compensación?
4. Los costos por adquisición de bienes y/o servicios en moneda extranjera que se atienden con cargo a los recursos recibidos en administración, en cuentas de compensación ¿con cuál TRM se deben reconocer y reportar a la entidad que controla los recursos?”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 y vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquella 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 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 en 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 monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

(...)

6. 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).

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 por la Resolución 092 de 2020, indica:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la empresa.

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración, (...) 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 administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

2.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, (...) 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 los recursos administrados corresponden a bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se responden sus preguntas de la siguiente manera:

Preguntas 1 y 2. Sobre el tratamiento contable de diferencias en cambio, surgidas en la fecha de cierre o en la fecha de restitución parcial de recursos, de una cuenta bancaria en moneda extranjera constituida con recursos recibidos en administración:

La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera establece que las diferencias en cambio surgidas en partidas monetarias deben reconocerse como ingreso o gasto en el resultado del periodo de la empresa.

No obstante, como la cuenta bancaria objeto de su consulta se constituyó con recursos recibidos en administración, el ingreso o gasto por diferencia en cambio debe ser reconocido por la entidad que controla los recursos, conforme lo define el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, en la fecha de cierre o en la fecha de restitución parcial de los recursos, Cotecmar reconocerá la diferencia en cambio objeto de consulta afectando las cuentas en las cuales tiene reconocidos los recursos recibidos en administración, es decir, ajustará el valor en pesos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y de la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Pregunta 3. Sobre el reporte del efecto de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera en el valor de los recursos recibidos en administración constituidos en cuentas de compensación:

La entidad que controla los recursos debe actualizar el valor de los recursos entregados en administración con base en la información suministrada por la empresa que los administra, lo que incluye los ajustes por diferencia en cambio que surjan de la cuenta bancaria objeto de su consulta. En este sentido, Cotecmar debe reportarle a la entidad que controla los recursos los efectos detallados de las variaciones en las tasas de cambio, con el fin de que esta realice el reconocimiento del ingreso o gasto correspondiente, al menos, con la misma periodicidad que se haya acordado para la entrega de reportes o informes en el convenio suscrito.

Pregunta 4. Sobre la medición de los costos por adquisición de bienes y/o servicios en moneda extranjera que se atienden con cargo a los recursos recibidos en administración:

La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera establece que las transacciones en moneda extranjera se deben reconocer con la tasa de cambio de contado en la fecha de transacción, que corresponde al día en que el hecho económico cumple la definición de alguno de los elementos de los estados financieros.

En el caso de la adquisición de bienes y servicios, Cotecmar debe reportar a la entidad que controla los recursos el activo o gasto con la tasa de cambio del día en que la entidad que controla los recursos obtenga el control del activo o la obligación de pagar el gasto. Es decir, en el momento en que el hecho económico afecta la situación financiera o el resultado del periodo de la entidad que controla los recursos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100023651 del 25-04-2022

20221100045261 del 15-06-2022

1.2.29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

1.2.30 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

CONCEPTO No. 20221100064351 DEL 28-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Reconocimiento de mejoras efectuadas a bienes entregados bajo contrato de operación celebrado entre Empresas Públicas de Calarcá ESP -EMCA ESP- y la Empresa Multipropósito de Calarcá S.A. ESP.

Doctora
 DIANA CAROLINA SIERRA OSORIO
 Contadora
 E.S.P. Empresas Públicas Municipales de Calarcá
 Calarcá, 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° 20221100043022 del 16 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2002 la empresa EMCA ESP firmó un Contrato de Operación con una empresa privada para la prestación de los servicios públicos Domiciliarios en el Municipio de Calarcá, para este año el contrato cumple su vigencia y no va a ser renovado, por lo anterior, y de acuerdo a lo pactado en el contrato, la empresa privada entregará unos activos fijos a EMCA ESP los cuales van a ser utilizados en adelante en la operación de los SPD.

Con el objetivo de realizar un correcto registro contable de estos activos fijos recibidos de la entidad privada, solicito muy respetuosamente que por favor se emita concepto frente a:

1. Políticas contables y procedimientos que aplican para este caso.
2. ¿Cuál es la cuenta contable que se debe utilizar como contrapartida del débito de la cuenta de Propiedad planta y equipo?”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico se solicita ampliar la información de la consulta sobre aspectos como el contrato que da origen a la transferencia y la relación de los bienes sujetos al mismo, obteniendo la siguiente respuesta:

“Actualmente la propiedad, planta y equipo que fue entregada al inicio del contrato de operación se encuentra registrada en contabilidad como "Propiedad, planta y equipo en concesión" con un valor de \$1.661.103.974.41, que corresponde a su costo menos depreciación, pero al recibir todos estos bienes el valor de los mismos aumenta debido a las mejoras que estas han tenido durante los últimos 20 años, así como los vehículos que contablemente están depreciados pero los que nos reintegran tienen un valor para reconocer”. (Subrayado fuera de texto).

CONSIDERACIONES

El acta de inicio del contrato de operación celebrado entre empresas públicas de Calarcá ESP -EMCA ESP- y la Empresa Multipropósito de Calarcá S.A. ESP, establece:

“El día 18 de octubre de 2002, se reunieron en la Gerencia de la Empresas Publicas de Calarcá EMCA ESP el gerente de la Empresa Multipropósito de Calarcá S.A. E.S.P. Ingeniero KURT WARTSJI PATIÑO y el gerente de EMCA E.S.P Ingeniero RIGOBERTO JIMÉNEZ PEREZ, para dar por inicio al objeto del contrato de operación generado en virtud de la Invitación Pública 003 de Julio del 2002, adjudicada el día 05 de Septiembre de 2002 mediante resolución No. 468 expedida por la Gerencia de EMCA ESO.

PRIMERO: Que para dar cumplimiento al objeto del contrato: ‘...OBJETO El objeto del contrato (cláusula primera): El presente contrato tiene por objeto la operación, inversión, ampliación, administración, explotación mantenimiento y usufructo de la infraestructura de los sistemas de servicios públicos domiciliarios de acuerdo, alcantarillado, aseo y generación de energía en el Municipio de Calarcá (Quindío), de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en el pliego de condiciones de la Invitación Pública No. 003 de 2002 de EMCA ESP, la propuesta presentada por el grupo proponente adjudicatario, los estatutos que rigen la sociedad operadora y el reglamento de la operación de este contrato.

(...)

Y para tal efecto EMCA E.S.P. entrega para su operación: Bocatomas; sobre el río Santo Domingo, Quebrada el Salado, Quebrada San Rafael y Quebrada Naranjal con sus respectivas conducciones a Planta de tratamiento (descrita en pliegos y conocida por el contratante). Planta de tratamiento incluye lote y edificio. Redes de distribución tal y como se encuentran de acueducto y alcantarillado del Municipio de Calarcá propiedad de EMCA E.S.P. y administradas Por la Empresa (EMCA). Plantas de generación de Energía incluye lote y edificaciones lo mismo que toda la infraestructura para generar y que se encuentran dentro de los predios: Planta Campestre incluye casa bocatomo vereda San Juan Municipio de Armenia, bocatoma y canal de conducción Edificio de maquinas y dos viviendas para bocatomo y una bodega de la misma manera la servidumbre del canal. Planta bayona; bocatoma canal, servidumbre edificio de maquinas y casa de bocatomo. Planta la Unión; bocatoma, servidumbre, dos viviendas para bocatomo y edificio de maquinas.

En aseo se entregan los siguientes vehículos:

MARCA	MODELO	CAPACIDAD	COMBUSTIBLE	PLACAS
KODIAK	1999	14 TARDAS	ACPM	OQC535
CHEVROLET	1993	14 YARDAS	GASOLINA Y GAS	OQC520
KODIAK	2000	6 metros	ACPM	OQC538
CHEVROLET	1983	5 metros	GASOLINA	OWE331
CHEVROLET	1967	14 YARDAS	GASOLINA Y GAS	OWE304

De la misma manera se entregan artículos que pertenecen a la anterior infraestructura y que se reseñan como documento anexo.

SEGUNDO: el contratante recibe todo lo relacionado en el presente documento con sus anexos y que entrega EMCA E.S.P. para cumplir con la cláusula segunda del contrato de operación; OBLIGACIONES DEL OPERADOR: EL OPERADOR asumirá todas las obligaciones contempladas en el pliego de condiciones de la Invitación Pública número 003 de 2002 de EMCA ESP, en la propuesta presentada y en el presente documento y será responsable frente a EMCA ESP de la prestación de servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo y generación de energía en el Municipio de Calarcá (Quindío), de acuerdo con el reglamento de operación adjunto a este contrato y la normatividad legal y reglamentaria vigente y, en especial, la señalada en el párrafo segundo de la cláusula primera de este contrato. EMCA ESP no será responsable frente a terceros por las obligaciones que asuma o deba asumir EL OPERADOR con aquellos. Constituyen obligaciones de EL OPERADOR, entre otras; 1) Prestar los servicios de acuerdo con los términos de este documento, en forma tal que garantice la eficiencia, calidad, cobertura continuidad y generalidad en la prestación de los servicios públicos objeto de este contrato a los usuarios; 2) Disponer a su costo de los equipos y herramientas necesarias para la buena operación de los sistemas. Sin embargo, EL CONTRATANTE entregará a EL OPERADOR la maquinaria de su propiedad existente y ofrecida en el pliego, en las condiciones en que se encuentran actualmente. Igualmente, entregará a EL OPERADOR la infraestructura física e instalaciones que posibiliten una inmediata y decisiva adecuación de las condiciones de prestación de los servicios a que se refiere este documento. Su mantenimiento y rehabilitación, cuando se requiera, será por cuenta de EL OPERADOR” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

18. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

19. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la empresa” (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 212 de 2021, señalan:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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).

(...)

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.

(...)

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 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

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, se precisa que la CGN emite las normas que deberán ser aplicadas por las entidades para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los estados financieros, pero es responsabilidad de la entidad elaborar sus políticas contables, por cuanto las mismas están condicionadas a la evaluación objetiva de la normativa jurídica, las necesidades administrativas y financieras propias de cada entidad.

En este sentido, la normativa contable aplicable por parte de Empresas Públicas de Calarcá ESP - EMCA ESP es el Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y que para el tema particular de la consulta, corresponden a las transcritas en las consideraciones de este documento.

Por otra parte, en atención a su segunda inquietud, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Por tanto, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

Adicionalmente, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente establece que la empresa concedente debe mantener reconocidos los bienes entregados en concesión y reconocer los i) activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales; ii) pasivos, iii) ingresos, iv) costos y gastos, que le correspondan durante la ejecución del acuerdo de concesión.

Por lo tanto, la E.S.P. Empresas Públicas Municipales de Calarcá -EMCA E.S.P. al reclasificar los activos del contrato como propiedades, planta y equipo en concesión, como se informa en los antecedentes

de la consulta, ha debido debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y continuar aplicando lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, la empresa concedente ha debido reconocer las adiciones o mejoras de los bienes entregados en concesión, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pudiera operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo; de igual manera, debió medir las adiciones o mejoras con base en lo definido en la Norma de propiedades, planta y equipo.

En concordancia con la Norma de propiedades, planta y equipo, las erogaciones incurridas 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, afectan el cálculo futuro de la depreciación de estos bienes; por lo cual, por lo menos al final del periodo contable la empresa concedente ha debido revisar la vida útil de los activos entregados en concesión, el valor residual y el método de depreciación.

Por consiguiente, la empresa ha debido reconocer las mejoras o rehabilitaciones de los bienes entregados en concesión, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Posteriormente, EMCA E.S.P., debió pagar el pasivo financiero o amortizar el pasivo diferido según se hubiesen acordado las condiciones de pago o la contraprestación del acuerdo de concesión.

Una vez finalizado el acuerdo de concesión, EMCA E.S.P. debió reclasificar los bienes que recibió de acuerdo con su naturaleza. En el caso de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. Adicionalmente, debió reclasificar los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, con un débito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522- Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

Continuando con la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Por lo tanto, debido a que a las propiedades, planta y equipo entregadas en concesión no se les aplicó lo establecido en las normas de Propiedades, planta y equipo, y Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, la EMCA E.S.P. incurrió en un error, conforme se definió anteriormente, y deberá realizar la corrección de la siguiente manera, según corresponda:

- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo o pasivo afectadas por el equívoco, en especial el reconocimiento de los activos entregados, junto con su mejoras o rehabilitaciones, depreciación y deterioro acumulados, así como el pasivo financiero o el pasivo diferido. Cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en especial lo concerniente al valor de los bienes, la depreciación de los activos en concesión y el pago del pasivo financiero o la amortización del pasivo diferido.

CONCEPTO No. 20221100068961 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente. 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.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la cuenta por pagar por la retribución de las actividades de avance de obra al concesionario.

Señor
ALBERTO PENAGOS ARIAS
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° 20220010047222 del 13 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta manifiesta:

Una sociedad por acciones de orden distrital que opera como Empresa Industrial y Comercial del Estado, bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan Ni Administran Ahorro del Publico (Resolución 414 de 2014 y modificatorios), celebra un contrato de Concesión para las Obras de Adecuación y Reparación de Desvíos, para lo cual, el concesionario deberá incorporar un Patrimonio Autónomo para canalizar los activos y pasivos y, en general, ser el centro de imputación contable del proyecto.

En desarrollo del contrato se genera una cuenta por pagar por la retribución de las actividades de avance de obra, hecho económico y financiero que deberá ser reconocido y revelado en la contabilidad de la empresa concedente.

En aplicación de la Resolución 226 de 2020 de la CGN (Entidades de Gobierno), la entidad registraría esta retribución, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705 - Bienes de uso público en construcción, acreditando la subcuenta 2401 - Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales. Sin embargo, esto no aplica para la empresa.

Teniendo en cuenta que en los procedimientos contables de la Contaduría General de la Nación para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan Ni Administran Ahorro del Publico, no se encuentra un procedimiento contable para el registro de la cuenta por pagar al concesionario, por concepto de retribución por obras de Adecuación y Reparación de Desvíos y más

aún en el catálogo de cuentas de este tipo de empresas tampoco se encuentra la cuenta 17. En consecuencia, solicita definir el procedimiento contable para el registro de este hecho económico.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

52. 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, el derecho de 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.

53. 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.

54. 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. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo”.

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

(...)

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.

12. Cuando la empresa concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la empresa concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión.

3.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

13. Cuando la empresa concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la empresa concedente reconocerá un pasivo financiero. La empresa concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

14. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

15. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

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.

3.2.3. Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

18. Cuando la empresa concedente realice pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, ceda derechos al concesionario para obtener ingresos por la explotación de dicho activo u otro activo generador de ingresos, la empresa concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido.

19. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y se medirá a partir de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental, que es aquella en que incurriría la empresa concedente si pidiera prestados los fondos necesarios para construir desarrollar, adquirir, mejorar o rehabilitar el activo en concesión en un

plazo y con garantías similares a las estipuladas en el acuerdo de concesión. Por su parte, el pasivo diferido se medirá por la diferencia entre el valor que debe reconocerse como pasivo conforme a lo establecido en el párrafo 9 de esta Norma y el valor reconocido como pasivo financiero.

20. Posteriormente, se reconocerá el costo asociado al pasivo financiero, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a partir de la tasa de interés incremental. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho pasivo.

21. Adicionalmente, la empresa concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un período fijo, se realizará de manera lineal durante el plazo convenido y, cuando corresponda a un período variable, se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos)” (Subrayado fuera de texto).

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022, establece:

“... 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.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

(...)

2. INVERSIÓN EN ACTIVOS DEL SITMP

Cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de acuerdos de concesión, la entidad territorial, como entidad concedente, aplicará lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos

de concesión de infraestructura de transporte, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, con independencia de que el ente gestor sea quien suscriba el acuerdo de concesión.

Ahora bien, cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de contratación de obra pública o mediante adquisición directa de bienes, la entidad territorial aplicará el tratamiento contable que se indica a continuación.

(...)

2.2. Construcción o desarrollo de los activos del SITMP

Con el avance en la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o en el desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Por su parte, el ente gestor controlará la construcción o el desarrollo de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad territorial debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 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, 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.

Si el pago se realiza con los recursos que administra directamente el ente gestor, este 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. Ahora bien, si el pago se realiza con los recursos que administra el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Una vez finalizada la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o concluida la fase de desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial reclasificará los activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta

1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Posteriormente, si la entidad territorial entrega los activos en concesión para la operación del SITMP, los reclasificará desde las cuentas donde se encuentren registrados hacia las cuentas o subcuentas que tengan la denominación “en concesión”.

La medición posterior de los activos del SITMP se realizará de acuerdo con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos Intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los activos adquiridos, generados o construidos a través de un acuerdo de concesión serán incorporados en la información financiera de la empresa concedente, en la medida que se vaya adquiriendo el control, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, según corresponda a la naturaleza de los bienes, y un crédito en la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, por el valor de la retribución comprometida, o en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, cuando se ha pactado la cesión de derechos como retribución a la concedente, o se afectaran ambas cuentas cuando se trate de contratos con retribución mixta.

Con el pago de las obligaciones, a través del patrimonio autónomo constituido, la empresa debitará la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará 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.

Ahora bien, si en el desarrollo de las actividades efectuadas por la empresa esta actúa como ente gestor, esto es, es una entidad del sector público que se constituye con el fin de 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, se aplicará lo dispuesto en 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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022.

En ese sentido, quien deberá reconocer el activo y el pasivo por las entregas de avance de obra será la entidad territorial quien tendrá el control de los recursos, puesto que es dicha entidad la 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 y con la sostenibilidad del SITMP.

Así las cosas, a la empresa, como ente gestor, le compete reconocer el control de la construcción o el desarrollo de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Cuando se realice el pago de las obligaciones con los recursos que administra la empresa, como ente gestor, a través de un patrimonio autónomo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

1.2.31 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

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

1.2.32 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100023651 del 25-04-2022

20221100049971 del 06-07-2022

20221100052651 del 27-07-2022

1.2.33 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**CONCEPTO No. 20221100018761 DEL 01-04-2022**

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
TEMA	Consolidación de estados financieros
SUBTEMA	Obligación de preparar y presentar estados financieros consolidados por parte de Transmilenio S.A. por su inversión en la Operadora Distrital de Transporte S.A.S.

Doctor

JOSÉ GUILLERMO DEL RIO BAENA

Director Corporativo

Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio 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° 20220010007852 el 15 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"TRANSMILENIO S.A. constituyó el 01 de octubre de 2021 la sociedad Operadora Distrital de Transporte S.A.S. (En adelante "La Operadora Distrital de Transporte S.A.S." o "La Sociedad") del orden distrital (...), con el fin de iniciar las gestiones necesarias que permitan prestar el servicio de transporte público en Bogotá D.C. y su área de influencia, como parte integral del Sistema de Movilidad y del Sistema Integrado de Transporte Público de la ciudad.

La Operadora Distrital de Transporte S.A.S. tiene un capital autorizado de COP \$20.000 millones equivalente a 20.000 acciones con un valor nominal de COP 1 millón, de las cuales se han suscrito y pagado un valor de COP \$10.000 millones por parte TRANSMILENIO S.A. como único accionista, de conformidad con el artículo 4. Accionistas del Decreto 188 de 2021 de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.: "Autorízase que la sociedad pública por acciones simplificada, denominada Operadora Distrital de Transporte sea constituida por TRANSMILENIO S.A. como único accionista."

(...)

De acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 1 de la Norma de inversiones en controladas de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, "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".

Sobre la inversión en la Operadora Distrital de Transporte S.A.S., se ha concluido que TRANSMILENIO S.A. ejerce control, en la medida en que se configuran los tres (3) elementos exigidos en el párrafo 2 de la citada norma, para demostrar la existencia de control: 1) poder sobre la Sociedad, 2) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su participación en la Sociedad y 3) capacidad de utilizar su poder sobre la Sociedad para influir en el valor de dichos rendimientos.

Así las cosas y bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan Ni Administran Ahorro del Público (Resolución 414 de 2014 y modificatorios), que fundamentan el tratamiento contable de la inversión en la Empresa Operadora Distrital de Transporte SAS, se hace necesario confirmar:

Pregunta

1. ¿TRANSMILENIO S.A., debe preparar y presentar estados financieros consolidados a 31/12/2021 en razón al control que ejerce sobre el Operador Público?

De ser positiva la respuesta:

2. ¿Los Estados Financieros Consolidados que presente TMSA al cierre de 31/12/21, al igual que los Estados Financieros Individuales deben ser sometidos a aprobación del máximo órgano de control de gestión de la Entidad “Asamblea General de Accionistas”?

3. Los Estados Financieros Consolidados que presente TMSA al cierre de 31/12/21 deben presentarse dictaminados por el Revisor Fiscal?”.

CONSIDERACIONES

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 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:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

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. (...)

(...)

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.

(...)

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.

(...)

6. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

(...)

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.

(...)

5.3. Revelaciones

(...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuesta, se concluye que:

1. ¿Transmilenio S.A. debe preparar y presentar estados financieros consolidados a 31 de diciembre de 2021 en razón al control que ejerce sobre la Operadora Distrital de Transporte S.A.S.?

Según el párrafo 1 de la Norma de consolidación de estados financieros, cuando una empresa tenga inversiones en controladas deberá preparar y presentar estados financieros consolidados. Por lo tanto, como Transmilenio S.A. controla la Operadora Distrital de Transporte S.A.S., conforme lo señala en su consulta, entonces debe preparar y presentar estados financieros consolidados de conformidad con la norma mencionada.

Para tal efecto, Transmilenio S.A. deberá atender lo dispuesto en las normas de Consolidación de estados financieros y Presentación de estados financieros, 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.

No obstante, si Transmilenio S.A. cumple todas las condiciones señaladas en el párrafo 3 de la Norma de consolidación de estados financieros, entonces podrá optar por no preparar ni presentar estados financieros consolidados.

2. ¿Los estados financieros consolidados e individuales a 31 de diciembre de 2021 deben ser sometidos a aprobación del máximo órgano de control de gestión de Transmilenio S.A.?

El párrafo 10 de la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable requiere la revelación en las notas a los estados financieros de la fecha y los responsables de la autorización de la publicación de los estados financieros. Por lo tanto, Transmilenio S.A. debe identificar esta información para cumplir con dicho requerimiento.

En este sentido, mediante el Concepto N° 20211100027921 (adjunto), del 24 de mayo de 2021, la CGN concluyó que corresponde a cada empresa definir, con la asesoría de su equipo jurídico, evaluar los responsables de la autorización de los estados financieros, 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 empresa y se debe revelar la información requerida, teniendo en cuenta lo expuesto en dicho concepto sobre la evaluación del control interno contable y las normas citadas en sus consideraciones.

3. ¿Los estados financieros consolidados a 31 de diciembre de 2021 de Transmilenio S.A. deben presentarse dictaminados por el Revisor Fiscal?

Al respecto, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas,

directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la obligatoriedad de obtener dictamen de revisor fiscal sobre los estados financieros consolidados.

En este sentido, se informa que se dio traslado de esta parte de su consulta al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

1.2.34 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN

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

1.2.35 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

CONCEPTO No. 20221100007911 DEL 23-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Reexpresión de estados financieros por corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializada Contadora
Contraloría General del Municipio de Santiago de Cali
Mosquera, 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° 20220010000442 el 5 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Al término de la vigencia del 2018 se firmó un comodato que no incluía la medición es decir el costo de la edificación en uso por la CGSC a título gratuito

En el 2021 se solicitó el costo de este inmueble para atender subsanar hallazgo de la AGR. Cabe en este evento hacer reexpresión de los Estados Financieros, si los riesgos de esa edificación siguen en cabeza del Municipio de Santiago de Cali

El espacio en uso por la Contraloría ya está reconocido teniendo en cuenta la depreciación de los años 2018-2019 2020 y 2021.”

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1. Relevancia del 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 sus modificaciones, en particular la actualización realizada por la Resolución 167 de 2020, define:

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

entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y 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 Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en particular la actualización realizada por la Resolución 218 de 2020, establece:

“(…)

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.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error”

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al RCP por la Resolución 193 de 2016, requiere:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que se relaciona con la magnitud o naturaleza de las partidas de las que trata la información financiera y se evalúa en el contexto particular del informe financiero. En este sentido, es responsabilidad de cada entidad establecer el rango de materialidad para el reconocimiento, medición posterior, presentación y revelación de hechos económicos, así como para la reexpresión de estados financieros por cambios en políticas contables o la corrección de errores, cuando se deba realizar tal reexpresión.

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que se debe realizar la reexpresión de estados financieros cuando se corrijan errores de periodos anteriores que sean materiales. Es decir, después de realizar la corrección de los errores, la entidad debe evaluar la materialidad del error con base en el rango o criterio de materialidad, que debe estar definido en sus manuales de políticas contables, conforme lo requiere el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

Si el error es material, la entidad debe proceder a reexpresar los saldos comparativos de las partidas afectadas por el error, con el fin de que los estados financieros del periodo en que se corrige el error se presenten como si nunca se hubiera cometido este. Lo anterior no implica volver a publicar o reportar los estados financieros de los periodos anteriores afectados.

En el caso específico de su consulta, si el error por omisión en el reconocimiento del inmueble es material, según lo dicho anteriormente, la Contraloría debe ajustar la información comparativa de las partidas afectadas del año 2020 en los estados financieros presentados en el año 2021, de tal forma que se refleje la información como si el inmueble se hubiera reconocido desde el momento en que correspondía y en la información financiera comparativa entre 2020 y 2021 se puedan evidenciar los cambios ocurridos durante el periodo 2021. Adicionalmente, la Contraloría deberá presentar los efectos por la corrección de errores materiales en el estado de cambios en el patrimonio.

Por el contrario, si el error por omisión en el reconocimiento del inmueble no es material, la Contraloría no deberá realizar la reexpresión de estados financieros.

En todo caso, con independencia del grado de materialidad de los errores, la Contraloría deberá revelar la información relacionada con la corrección de errores que se requiere en el párrafo 28 de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en los estados financieros del año 2021.

CONCEPTO No. 20221100030951 DEL 13-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 por cambio en las políticas contables, según el parágrafo 1 del artículo 2 de la Resolución 212 de 2021.

Señora
KELIA PATRICIA HERNÁNDEZ MORA

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° 20220010015932 del 30 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta hace referencia al parágrafo 1 del artículo 2º de la Resolución 212 de 2021, y señala: “En el caso de las cuentas por cobrar, cuando me dice que el saldo del deterioro acumulado a diciembre 31 de 2022 no será objeto de reexpresión, ¿Que significa objeto de reexpresión?”.

CONSIDERACIONES

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Público anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

4.1. Políticas contables

(...)

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)

Por su parte, el parágrafo 1 del artículo 2º de la Resolución 212 del 09 de diciembre de 2021, por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 2º. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2022.

Parágrafo 1º. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que la empresa deberá cambiar la política contable cuando se realicen cambios en las políticas contables en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y que para la vigencia de la aplicación de la nueva política se observará lo dispuesto en la norma que la adopte.

Por su parte, el parágrafo 1 del artículo 2º de la Resolución 212 de 2021 dispone que las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión.

Lo anterior significa que el cambio de política contable originado en la modificación a la medición posterior de las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar, aplicará a partir del 01 de enero de 2023 sin que, para efectos de la presentación de los estados financieros, se deba reexpresar el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022, como si la nueva política contable se hubiera aplicado siempre.

CONCEPTO No. 20221100069761 DEL 29-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. 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.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos girados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP.

Doctora
CANDELARIA DAZA BENÍTEZ
Contadora
Empresa de Transporte de Bucaramanga (Metrolínea S.A.)
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° 20220010048612 del 21 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Antecedentes

Metrolínea S.A. como ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga suscribió con la empresa Transporte Inteligente TISA S.A., el contrato de concesión No. 03 el día 08 de octubre de 2007 para el recaudo y control del sistema integrado de transporte masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga. El 12 de agosto de 2020 la empresa TISA S.A. manifiesta la necesidad de dar por terminado el contrato. Y es así que las partes acuerdan el 29 de diciembre de 2021 dar por terminado el contrato.

El mismo 29 de diciembre de 2021 la Alcaldía de Bucaramanga mediante Resolución 2898 ORDENA la transferencia de SEIS MIL MILLONES DE PESOS M/CTE (\$6.000.000.000) a favor del ente gestor METROLÍNEA S.A. Sociedad Pública identificada con Nit 830.507.387-3 los cuales serán destinados a destinados al pago de costos de operación y/o costos relativos a la terminación y/o liquidación anticipada del contrato de concesión del sistema de recaudo y control del SITM con ocasión del diferencial del SITM.

El 30 de diciembre de 2021 la Alcaldía de Bucaramanga gira un cheque por el valor de \$2.503.449.719.00, teniendo en cuenta la siguiente liquidación:

RUBRO	VALOR
Valor transferencia	6.000.000.000
Menos cuenta por pagar TISA a la Alcaldía de Bucaramanga	3.496.550.281
Total, girado a Metrolinea S.A.	2.503.449.719

El 30 diciembre de 2021 Metrolinea S.A. realiza el siguiente registro, teniendo en cuenta que el cheque no fue recibido, pero si notificado el egreso elaborado por la Alcaldía de Bucaramanga:

CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	VALOR DEBITO	VALOR CREDITO
13241601	Subvenciones/Transferencia entidades territoriales	2.503.449.719	
24901901	Garantías contractuales/Obligaciones contractuales		2.503.449.719
44300501	Subvenciones/Transferencias entidades territoriales		6.000.000.000
58903601	Garantías Contractuales/Terminación de contratos	6.000.000.000	

El 21 de julio de 2022, mediante Resolución 7261, la Alcaldía (Sic) de Bucaramanga aclara la resolución 2898 de diciembre 29 de 2021, manifestando:

Que la transferencia ordenada por los 6.000.000 (Sic) corresponde al proyecto de inversión denominado Fortalecimiento al sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga SITM del Municipio de Bucaramanga; cuya administración y ordenación es de responsabilidad del ente gestor – Metrolinea S.A., teniendo en cuenta su autonomía presupuestal, administrativa y financiera.

Así las cosas, se requiere realizar ajuste al registro contable del mes de diciembre de 2021, teniendo en cuenta que estos recursos ya no están destinados para la culminación del contrato de TISA y se pueden utilizar en lo que determine la entidad.

CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	VALOR DEBITO	VALOR CREDITO
24901901	Garantías contractuales/Obligaciones contractuales	2.503.449.719	
32250201	Perdidas acumuladas Ente Gestor		2.503.449.719

Inquietudes

1. Los registros contables expuestos están de conformidad con la normatividad contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

2. ¿Se requiere reexpresión de estados financieros para la vigencia 2021?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 2898 de 2021, por medio de la cual se ordena una transferencia de recursos a Metrolínea S.A, de acuerdo con el proyecto de inversión denominado: “fortalecimiento al Sistema Integrado de Transporte Masivo Metrolínea-SITM del municipio de Bucaramanga”, emitida por la Alcaldía de Bucaramanga, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: ORDENAR la transferencia de SEIS MIL MILLONES DE PESOS M/CTE (\$6.000.000.000) a favor del ente gestor METROLINEA S.A. Sociedad Pública identificada con Nit 830.507.387-3 los cuales serán destinados a destinados al pago de costos de operación y/o costos relativos a la terminación y/o liquidación anticipada del contrato de concesión del sistema de recaudo y control del SITM con ocasión del diferencial del SITM.

PARÁGRAFO: La transferencia ordenada en el presente artículo se realizará a través de 1 solo desembolso o mediante desembolsos parciales hasta agotar el monto aquí ordenado. El pago se podrá realizar a través de cheque o transferencia a la cuenta de ahorros No 90700944570 del Banco GNB Sudameris cuyo titular es METROLINEA S.A. En todo caso el desembolso de estos recursos, estarán sujetos a la presentación de la respectiva cuenta o cuentas de cobro por parte del Ente Gestor METROLINEA S.A, junto con la cual deberá aportar la certificación de la cuenta bancaria correspondiente.

ARTÍCULO SEGUNDO: El ente gestor METROLINEA S.A. deberá practicar las deducciones y/o cruces de cuentas con el concesionario, respecto de los impuestos, tasas y contribuciones municipales que a este le correspondan con ocasión del contrato de concesión del sistema de recaudo y control del SITM. Igualmente deberá presentar los informes que el Municipio de Bucaramanga requiera, con el fin de verificar y constatar el uso dado a los recursos girados con ocasión del presente acto administrativo. Los informes deberán ser presentados a la Secretaria de Hacienda del Municipio, junto con los respectivos soportes, llevando registros contables y/o financieros separados y detallados sobre la cada uno de los pagos que se realicen con cargo a los mismos.

(...)

ARTICULO CUARTO: El Control y Seguimiento de la ejecución de los recursos ordenados en el presente acto administrativo será realizado por Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado por la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“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 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.

(...)

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”.

Por su parte, 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, actualizado por la Resolución 064 de 2022, indica:

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los 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.

(...)

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD TERRITORIAL PARA LA SOSTENIBILIDAD DEL SITMP

Los recursos que la entidad territorial entregue para la sostenibilidad del SITMP se registrarán debitando... la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando se giren directamente al ente gestor... y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si los recursos 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. (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con 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, en la medida que Metrolínea S.A. actúa como ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) del municipio de Bucaramanga, los recursos girados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP se registrarán, cuando se reciban, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la ejecución de los recursos, Metrolínea S.A. como ente gestor 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.

Ahora bien, en el entendido que los recursos no representan un ingreso para la empresa y que el reconocimiento de gastos, costos, activos y pasivos relacionados con los hechos económicos del SITMP deberá ser efectuado por la entidad territorial, los registros contables propuestos por la empresa son un error en la información que deberán ajustarse atendiendo los lineamientos establecidos en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, esto es, 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 estos contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si los errores de periodos anteriores son materiales, para efectos de presentación de los estados financieros, la empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En consecuencia, para la presentación de estados financieros a 31 de diciembre de 2022, la empresa deberá presentar un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo que presentará las partidas ajustadas como si el error a 31 de diciembre de 2021 no se hubiera cometido nunca.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022
20221100004581 del 18-02-2022
20221100028971 del 09-05-2022
20221100033531 del 24-05-2022
20221100057621 del 09-09-2022
20221100062821 del 11-10-2022
20221100064351 del 28-10-2022
20221100064501 del 31-10-2022
20221100065931 del 08-11-2022
20221100068311 del 18-11-2022
20221100068951 del 24-11-2022
20221100069111 del 25-11-2022
20221100075151 del 27-12-2022

1.2.36 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100051691 del 21-07-2022

1.2.37 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100069111 del 25-11-2022

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES**1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN**

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

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100033651 del 25-05-2022

20221100067641 del 16-11-2022

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

CONCEPTO No. 20221100051821 DEL 22-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos administrados mediante un patrimonio autónomo

Doctora
ALBA LUCÍA LÓPEZ MIRANDA
Asociación Canal Local de Televisión 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° 20221100029902 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) como es la contabilización del patrimonio autónomo, si entra al presupuesto y como se contabiliza, el asunto es que COCREA entregara a telemedellin 10.000 millones para compra de equipos, si este patrimonio es manejado a través de un fiduciar TELEMEDÉLLIN que registra y como sería el tema de impuestos”.

Asimismo, mediante correo electrónico, se confirma que la entidad que decide el destino de los recursos es Telemedellín, como beneficiaria de este patrimonio, y el pago de la compra de los equipos de comunicación lo efectúa la sociedad fiduciaria como administradora del patrimonio autónomo.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro 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 Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 092 de 2020, establece:

“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.

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.

(...)

1.2. 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.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la empresa se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-

Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO...".
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en 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, 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.

En ese sentido, para el caso específico de los patrimonios autónomos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración contempla dentro de sus numerales los registros contables que deberá realizar la empresa cuando entrega recursos en administración directamente a las sociedades fiduciarias, tal y como se puede observar en el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos, en el cual, la entrega de recursos al patrimonio autónomo se registra 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.

Ahora bien, de acuerdo con lo manifestado por el consultante, el control de los recursos se encuentra en cabeza de Telemedellín, empresa encargada de recibir los beneficios de los recursos y, en ese sentido, le corresponde reconocer los aportes al patrimonio autónomo mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 132419-Recursos en efectivo recibidos de empresas públicas de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Posteriormente, con la ejecución de los recursos por parte del patrimonio autónomo, Telemedellín deberá registrar el pago de sus obligaciones debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En cuanto a si el patrimonio autónomo entra al presupuesto y cómo sería el tema de impuestos, este ente regulador se permite informarle que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN le corresponde emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública; en tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre estos temas.

En ese sentido, se ha dado traslado a su consulta sobre el tema presupuestal a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a su consulta sobre el tema tributario a la Subdirección de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, a fin de que dichas entidades se pronuncien al respecto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100059731 del 28-09-2022

20221120064091 del 27-10-2022

20221100064521 del 01-11-2022

20221100074941 del 23-12-2022

1.3.4 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

CONCEPTO No. 20221100058301 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	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
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos girados al Fondo Propio-Autoseguro de Transmilenio S.A.

Doctor
 JOSÉ GUILLERMO DEL RÍO BAENA
 Director Corporativo
 Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio 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° 20220010038132 del 17 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ANTECEDENTES

En razón a los acontecimientos presentados en el año 2021 relacionados con paros, manifestaciones, protestas, vandalismo, actos mal intencionados de terceras, etc., que ocasionaron múltiples daños y afectaciones a la infraestructura del Sistema Transmilenio y a los bienes de la Entidad, el sector asegurador no otorgó pólizas de todo riesgo, daños materiales, obras civiles terminadas y todo riesgo daños materiales, las coberturas de AMIT (Actos mal intencionados de Terceros), AMCCOPH (Asonada, motín, Conmoción Civil, protestas, huelga, paros), sabotaje y terrorismo, a los bienes afectos al Sistema.

Por lo anterior TRANSMILENIO S.A., creó e implemento el funcionamiento del Autoseguro-Fondo Propio para realizar la protección y atención de los siniestros presentados a la infraestructura del Sistema Transmilenio, así como los bienes de la entidad que sean de su propiedad o estén bajo su responsabilidad tenencia, administración y control, así como aquellos en los cuales tenga interés asegurable, por los eventos ocasionados por AMIT, AMCCOPH, sabotaje y terrorismo mediante Resolución No. 819 de 2021...

Así mismo, mediante la Resolución 077 del 03 de marzo de 2022 ‘Por la cual se reglamenta el Fondo Propio-Autoseguro de TRANSMILENIO S.A. Creado mediante resolución No. 819 de 2021’, la Entidad reglamentó el Fondo Propio-Autoseguro para atender los siniestros que se presenten surgidos por los eventos AMIT, AMCCOPH, SABOTAJE y TERRORISMO, que dañen y afecten los bienes de la entidad, en concordancia con el artículo 107 de la Ley 42 de 1993.

(...)

A su vez, igualmente determino que en el momento en el que dichos fondos se agoten, TRANSMILENIO S.A. destinará de los fondos apartados por el Distrito Capital para el funcionamiento del sistema, los necesarios para sus mejoras y para la atención de eventos que ocurran en las instalaciones. Siendo así, el fondo se financiará con recursos administrador por TRANSMILENIO S.A. y aportados por el Distrito Capital.

CONSIDERACIONES

De conformidad con el presupuesto general de TRANSMILENIO S.A., la fuente de financiación del autoseguro son recursos cofinanciados y transferidos por el Distrito Capital al Ente Gestor para su administración a través el proyecto de inversión de Gestión e Infraestructura.

El Ente Gestor (TRANSMILENIO S.A.), tiene entre otros, su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial (Distrito Capital) de adelantar todas las actividades necesarias para la construcción y mantenimiento de la infraestructura del Sistema cuyos costos los atiende con los recursos de las transferencias anuales del Distrito Capital.

(...)

CONSULTA

Dadas las circunstancias anteriormente expuestas, TRANSMILENIO S.A. solicita concepto sobre el tratamiento contable para el reconocimiento inicial y posterior medición al Fondo Propio-Autoseguro, debido a que a la luz de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, incluyendo la Doctrina Contable Pública, no se evidencia procedimiento para este tipo de fondos.

Adicionalmente, en orientación de las Resoluciones 819 de 2021 y 077 de 2022, se solicita conceptuar si en aplicación de la Resoluciones 414 de 2014 y 533 de 2015, se podría derivar el reconocimiento de una cuenta por pagar de recursos a favor de terceros, acreditando la subcuenta contable 240760 - RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, contra los recursos apartados por la entidad territorial - Distrito Capital para financiar la inversión de los activos del SITMP, es decir, debitando la subcuenta contable 290201 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION o, si por el contrario, habría lugar al reconocimiento contable de algún hecho económico diferente a los anteriormente descritos”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 819 de 2021, emitida por Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A., dispone:

“ARTICULO PRIMERO: Crear e implementar el funcionamiento del autoseguro propio de TRANSMILENIO S.A., para la protección y atención de los siniestros que dañen y afecten la infraestructura y bienes del Sistema TransMilenio, así como los bienes de la entidad que sean de su propiedad o estén bajo su responsabilidad, tenencia, administración y control, así como aquellos en los cuales tenga interés asegurable, ocasionados por AMIT (Actos mal intencionados de Terceros), AMCCOPH (Asonada, Motín, Huelga, manifestaciones, protestas, paros, conmoción civil, entre otros), Sabotaje y Terrorismo”.

Adicionalmente, la Resolución 077 de 2022, señala:

“ARTÍCULO SEGUNDO: Los recursos financieros destinados al Autoseguro-Fondo propio de TRANSMILENIO S.A. serán constituidos en una cuenta bancaria independiente.

PARÁGRAFO PRIMERO: Los rendimientos financieros que genere la cuenta bancaria de los recursos destinados al Fondo Propio-Autoseguro serán destinados para capitalizar el mencionado Fondo.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos destinados al Fondo Propio-Autoseguro serán utilizados única y exclusivamente para reparar los daños que se presenten por los eventos relacionados con AMIT, AMCCOPH, SABOTAJE Y TERRORISMO.

ARTÍCULO TERCERO: FINANCIACIÓN. El fondo propio-Autoseguro de TRANSMILENIO S.A. se financiará por las fuentes de recursos definidos por TRANSMILENIO S.A. y que se destinen al cumplimiento del objeto del fondo.

ARTÍCULO CUARTO: OBJETO. El autoseguro-Fondo propio de TRANSMILENIO S.A. tiene por objeto realizar la protección y atención de los daños de la infraestructura del Sistema TransMilenio, así como los bienes de la entidad que sean de su propiedad o estén bajo su responsabilidad tenencia, administración y control, así como aquellos en los cuales tenga interés asegurable, por los eventos ocasionados por AMIT, AMCCOPH, SABOTAJE Y TERRORISMO.

ARTÍCULO QUINTO: ASIGNACIÓN DE RECURSOS CON QUE CUENTA EL FONDO PARA PAGOS. La autorización de asignación de recursos con que cuenta el fondo estará a cargo del(la) Director(a) Corporativo(a). De esta forma se habilitará la suscripción de los contratos que habilitan a los terceros o contratistas para realicen los trabajos de recuperación, arreglo, reparación, reposición y/o sustitución de los bienes afectados, así como los necesarios para la supervisión o interventorías, que también se soportaran con cargo a los recursos financieros destinados al Autoseguro. Sin perjuicio de lo anterior, el responsable de supervisar los contratos, o quien haga sus veces, atenderá lo previsto en los mismos para recuperar, reparar o reemplazar los bienes afectados” (Subrayado fuera de texto).

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 226 de 2020, establece:

“1.2. Aportes de la entidad territorial

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, (...) 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. (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera:

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

CONCLUSIONES

En el entendido que el artículo 2 de la Resolución 77 de 2022 establece que los recursos financieros destinados al Fondo Propio-Autoseguro de TRANSMILENIO S.A. serán constituidos en una cuenta bancaria independiente, cuando la entidad transfiera los recursos a la cuenta bancaria exclusiva para tal fin realizará la reclasificación que corresponda en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, dado que la fuente de financiación del Fondo son recursos cofinanciados y transferidos por el Distrito Capital al Ente Gestor para su administración a través del proyecto de inversión de gestión e infraestructura, los recursos se mantendrán registrados en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, hasta tanto sean ejecutados.

Cuando se utilicen los recursos del Fondo para el fin que fue creado, es decir, en la reparación de los daños que se presenten por los eventos relacionados con AMIT, AMCCOPH, Sabotaje y Terrorismo, la entidad territorial reconocerá el gasto o activo y el pasivo correspondiente. Con el pago, la entidad territorial disminuirá el pasivo y el saldo de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, Transmilenio S.A. 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.

Ahora bien, no es pertinente el uso de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que esta cuenta representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. Los recursos girados al Autoseguro-Fondo propio de TRANSMILENIO S.A. hacen parte de los recursos girados por la entidad territorial para la gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros que son administrados por Transmilenio S.A., por lo que, los recursos girados al Fondo se mantendrán en la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN hasta tanto se ejecuten.

CONCEPTO No. 20221100062181 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual 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
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pagos efectuados por Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. en ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia tecnológica a Metrolínea S.A.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	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
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pagos efectuados por Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. en ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia tecnológica a Metrolínea S.A.

Doctora
CANDELARIA DAZA BENÍTEZ
Contadora
Empresa de Transporte de Bucaramanga (Metrolínea S.A.)
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° 20220010040502 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Antecedentes

Metrolínea S.A. como ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga suscribió con la empresa Transporte Inteligente TISA S.A., el contrato de concesión No. 03 el día 08 de octubre de 2007 para el recaudo y control del sistema integrado de transporte masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga. El 12 de agosto de 2020 la empresa TISA S.A. manifiesta la necesidad de dar por terminado el contrato. Y es así que las partes acuerdan el 29 de diciembre de 2021 dar por terminado el contrato de concesión, a partir del 31 de enero de 2022, fecha en que se iniciará la etapa de reversión y restitución de los bienes afectados. Es por esto que Metrolínea S.A., suscribió un

contrato interadministrativo con Metrocali S.A. en noviembre de 2021 por fuera de ley de garantías. Teniendo en cuenta que Metrolinea S.A. no podía iniciar una licitación para contratar las labores de TISA S.A., ya que el contrato se mantiene vigente hasta su liquidación.

Ante la necesidad de dar continuidad a la operación del recaudo y control del SITM, Metrolinea inició las gestiones en la búsqueda de una empresa recaudadora que reemplazara a TISA en todas las labores propias de la concesión. La junta directiva de Metrolinea S.A. tiene dentro de sus funciones, la potestad de realizar los ajustes a la distribución de los recursos del SITM, de esta manera, se llevó a cabo reunión de Junta directiva el pasado 21 de enero de 2022 mediante la cual se acogió la propuesta de Metrocali Y decidió que para el pago de la propuesta por Metrocali se destinen los recursos del 13.5 % que estaban destinados para el concesionario TISA así las cosas, Metrocali entra a ser parte de los beneficiarios del SITM en reemplazo de Transporte Inteligente S.A

CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE RECAUDO Y CONTROL

El 12 de noviembre de 2021 Metrolinea S.A. suscribe contrato interadministrativo con Metrocali S.A con el fin de prestar servicio de asesoría, consultoría y acompañamiento en la revisión del sistema de recaudo y control de la flota del SITM., y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo TISA. Así como en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio incluyendo, de requerirse, la eventual operación del sistema de recaudo y control de la flota. El valor del contrato tiene un plazo de 12 meses, el cual podrá ser renovado de común acuerdo y el valor del contrato será cero pesos es decir que no conlleva a ninguna erogación presupuestal por parte de Metrolinea S.A.

Durante la vigencia 2022 se suscriben los siguientes otrosíes:

OTROSI NO. 01 del 31 de enero de 2022: En sesión de Junta Directiva No. 134 de METROLÍNEA de fecha 21 de enero de 2022 se aprobó la suscripción del Otrosí al Contrato Interadministrativo suscrito con METRO CALI, para gestionar la operación integralmente de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana cuyo titular es METROLÍNEA.

OTROSI NO. 02: del 08 de abril de 2022: aclarar la cláusula sexta del OTRO SI No.1 referente a la modificación de la cláusula Octava del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolinea, en forma temporal para que se preste el servicio de recaudo y control de la flota, y de este modo evitar la parálisis o afectación en la prestación del servicio público de transporte.

OTROSI NO. 03: del 29 de abril de 2022: acuerdan como plazo para llevar a cabo la etapa de transición, un término de ciento cincuenta días (150) días, plazo que empezará a correr a partir del 1 de febrero de 2022.

OTROSI NO. 04: del 30 de junio de 2022: Se estima el costo de operación de la etapa de contingencia hasta el 12 de noviembre de 2022 en la suma de DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL SESENTA Y SIETE PESOS (\$2.387.682.067), sin embargo, el valor exacto será calculado mensualmente, atendiendo los valores unitarios y los servicios requeridos por

Metrolínea S.A., de acuerdo con el modelo de operación que hace parte del plan de contingencia para esta etapa.

La Resolución 226 del 29 de diciembre de 2020 de la Contaduría General de la Nación, incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros, gestionado por Metrolinea S.A., quien es la entidad que actúa como administradora de los recursos en calidad de gestora del SITM, y que se encuentra sujeta actualmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, la nueva normatividad a partir de enero de 2021, establece que la validación de pasajes, así como las liquidaciones y pagos efectuados a los diferentes beneficiarios del SITM corresponde a los municipios realizar los registros en su contabilidad.

La forma de pago del contrato interadministrativo con Metrocali establece se seguirá manejando el reembolso de los costos de operación del Sistema de recaudo y control del SITM Metrolinea y los costos administrativos de dicha operación, con cargo a los recursos del fondo general del SITM Metrolinea, los cuales serán reembolsados directamente por el SITM METROLÍNEA, y que son pagados por la Fiduciario Corficolombiana, que al no tener el concesionario de recaudo TISA quien era el fideicomitente actualmente esta a cargo de Metrolinea S.A.

Inquietudes

1. El contrato interadministrativo suscrito con Metrocali se puede dar aplicabilidad según lo establecido en la Resolución 226 de diciembre de 2020 donde 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. (...)
2. Como se debe realizar el registro por el pago del plan de inversión que hace Metrolinea S.A. a Metrocali por \$127.872.695
3. ¿Para estas clases de contratos opera la figura de reembolso para los pagos de costos de operación y administración definidos en el contrato interadministrativo?
4. ¿El registro por los pagos de costos y operación los debe realizar los Municipios?, en el entendido que cada mes se les remiten a estos las validaciones como ingresos y el pago del egreso sin especificar el beneficiario. (...)
5. Opera para este contrato interadministrativo el pago como participación del recaudo, en el entendido que se asimilara al contrato de concesión de recaudo?"

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. 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 contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. 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, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre 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.

54. 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.

55. 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 legal 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.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) 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 b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. 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 puede medirse con fiabilidad”.

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 226 de 2020 y actualizado según lo dispuesto por la Resolución 064 de 2022, indica:

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los 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.

(...)

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que

asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP” (Subrayado fuera de texto).

b. 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 Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable.

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

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 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 y para 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.

Ahora bien, para el reconocimiento de los contratos 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 al cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, 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 al cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como

contraprestación directa por la prestación de sus servicios, o si los recibe en el marco de la administración.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información desde las áreas fuente de la información, principalmente del área jurídica y del área encargada de la contratación, hacia el área contable y financiera; así como entre la partes que celebran los contratos interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Así las cosas, en la medida que los hechos económicos que se deriven de la ejecución del contrato interadministrativo se encuentren en el marco de los sistemas integrados de transporte masivo, se atenderá a lo señalado por 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.

PREGUNTAS 2 y 4

En aplicación del principio de devengo, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período. Por lo que, el reconocimiento de gastos, costos o activos relacionados a los pagos de costos y operación en ejecución del contrato interadministrativo deberá ser efectuado por la entidad que asuma los riesgos y beneficios asociados a dichos pagos y tenga una disminución en el potencial de servicios o beneficios económicos producidos a lo largo del periodo, relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos.

Ahora bien, tratándose de la ejecución de recursos destinados para la operación y mantenimiento del SITMP, los hechos económicos que se deriven de la gestión efectuada por el ente gestor serán reconocidos por la entidad territorial o entidades territoriales que ostenten el control de estos recursos, en el entendido que son estas las que esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y las que asumen los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

Por lo tanto, las erogaciones por el pago del plan de inversión que se efectúen para construir, desarrollar, adquirir, rehabilitar o mejorar los bienes o para la adquisición, mejora o rehabilitación de bienes de uso público, de propiedades, planta y equipo o de activos intangibles que hagan parte del SITMP corresponde incorporarlos como activo por la entidad territorial en su información financiera. Por el contrario, si las erogaciones por el plan de inversión no corresponden a aumentos en la vida útil de los bienes, ampliación de su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoras de la calidad

de los productos o servicios, o reducciones significativas de los costos, se reconocerán como gasto por la entidad territorial en su información financiera.

Así las cosas, el reconocimiento contable de los costos, gastos y activos asociados con el giro de los recursos de Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. se realizará por la entidad o entidades territoriales, conforme a la titularidad o control de dichos recursos.

En consecuencia, dado que los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del Contrato Interadministrativo, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM y estos son administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana, cuando Metrolínea S.A. giré los recursos a Metro Cali S.A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

PREGUNTAS 3 Y 5

Según lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual corresponde a la administración de la entidad evaluar con su área jurídica si opera o no la figura de reembolso al tipo de contratos firmados.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No 20221100068961 del 24-11-2022

20221100069761 del 29-11-2022

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

CONCEPTO No. 20221100050081 DEL 07-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los ingresos por servicios de salud prestados mediante el mecanismo de pago por evento.

Señora
LUZ GLORIA ARISTIZÁBAL PUERTA
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° 20221100026072 del 3 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En las entidades de salud se presenta frecuentemente que NO SE FACTUREN OPORTUNAMENTE los servicios de salud prestados a los pacientes al momento del egreso y queden pendientes estos cobros, pero además, que al 31 de diciembre se tengan pacientes hospitalizados a los cuales también, el Hospital ha invertido recursos para su atención; es por esto que les solicito el favor de aclararme las siguientes inquietudes, teniendo en cuenta el principio de asociación de los ingresos con los costos y gastos incurridos para prestar los servicios:

Preguntas

1. Cuál es el registro contable de los pacientes que quedan hospitalizados (ACOSTADOS) al 31 de diciembre y se facturan en enero.
2. Cuál es el registro contable en el mes de enero, una vez se elaboren las facturas a las entidades responsables del pago de los usuarios ACOSTADOS al 31 de diciembre.
3. Cuál es el registro contable que se debe hacer antes de finalizar el año, por los servicios de salud prestados a los usuarios y los cuales NO FUERON FACTURADOS en la vigencia, es decir, al 31 de diciembre quedan como EVENTOS SIN COBRAR.
4. Consecuente con la respuesta anterior (3), Cuál es el registro contable que se le debe dar a la FACTURACION cuando se elabore la factura de cobro en la vigencia siguiente.

5. Cómo debe ser el registro mensual, dentro de la misma vigencia, de los servicios prestados en el mes pendientes de facturar?”

La consultante aclara que el mecanismo de pago relacionado con los servicios de salud prestados a los pacientes a que hace referencia en su consulta es pago por evento.

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 según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. 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 contable”. (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020, al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

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

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

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

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

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

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

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

(...)

1.1.2. Glosas a la facturación

En los mecanismos de pago de los servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades responsables del pago de los servicios de salud”.
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Preguntas 1, 3 y 5:

Conforme al 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 de servicios de salud por parte de una IPS debe reconocerse en el momento en que se realiza la prestación de dicho servicio.

En concordancia con lo anterior, el numeral 1.1.1. del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud indica que, para el mecanismo de pago por evento, en el que la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso se registra en el momento en que se presta el servicio de salud independientemente de que se haya facturado o no el servicio.

Teniendo en cuenta lo anterior, 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.

Preguntas 2 y 4:

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.

Adicionalmente, las IPS deben considerar la existencia de glosas, que son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes que pueden surgir a raíz de los procesos de auditoría realizados, y cuyo registro contable se debe realizar atendiendo a lo preceptuado en el numeral 1.1.2. Glosas a la facturación, del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud.

CONCEPTO No. 20221100065861 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las glosas a la facturación presentadas por la IPS, por servicios de salud.

Doctora
SANDRA BIBIANA MORALES JARAMILLO
Contadora Pública
E.S.E. Hospital Felipe Suárez de Salamina
Salamina, 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° 20220010044302 del 27 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta sobre el manejo y registro de la facturación que está radicada y es devuelta por la EPS a la IPS.

En correo electrónico del 30 de septiembre de 2022, se amplía la información mencionando que a la E.S.E HOSPITAL DEPARTAMENTAL FELIPE SUAREZ se le ha devuelto por parte de la EPS facturación que ya había sido radicada, el proceso de registro contable se realiza de la siguiente manera:

- 1- Prestación del servicio: 13190101-facturación pendiente de radicar contra la venta de servicios la cuenta 4312.
- 2- Radicación Factura: Se registra un debito a la cuenta 13190201-facturación régimen contributivo radicada contra la cuenta 13190101-pendiente por radicar.

En el paso de la devolución de la factura requieren conocer en qué momento de la devolución se registra la cuenta 43951201-Devoluciones descuentos y glosas definitivas.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, establece:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la

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

(...)

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

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

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

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

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

(...)

1.1.2. Glosas a la facturación

En los mecanismos de pago de los servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades responsables del pago de los servicios de salud.

Las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados si la glosa es parcial.

Si la IPS y la entidad responsable del pago de los servicios de salud concluyen que la glosa no resulta pertinente (es decir, que no se encuentra adecuadamente justificada por la entidad responsable del pago de los servicios de salud) o si siendo pertinente la IPS la subsana, esta debitará la subcuenta

891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si la glosa resulta pertinente y la IPS no logra subsanarla, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, la IPS debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala el tratamiento contable de las glosas a la facturación y las define como objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes.

El referido procedimiento señala que las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si posteriormente se determina que la glosa no resulta pertinente o si siendo pertinente la IPS la subsana, debe reconocer un débito en la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si siendo pertinente la glosa, la IPS no logra subsanarla, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y un crédito en la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada” de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, la Empresa debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Como se observa, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud no considera el uso de la subcuenta 439512-Servicios de salud de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), para cuando las glosas resulten pertinente y la IPS no logre subsanarlas.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó, a través de la sentencia C-487 de 1997, que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera del texto).

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100074861 del 23-12-2022

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

CONCEPTO No. 20221100063301 DEL 18-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Sistema documental contable durante pandemia.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Sistema documental contable durante pandemia.

Señora
 CARMEN RAQUEL ORTÍZ CAMACHO
 Price Waterhouse Coopers
 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° 20220010042382 del 12 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La CGN ha publicado Proceso Contable y Sistema Documental Contable, (...), el cual, da las directrices en cuanto a la organización del archivo documental contable. Las entidades públicas a través de sus archivos de gestión y tablas de retención documental, han manejado el archivo físico, sin embargo, en Pandemia muchas realizaron sus proceso de revisión de forma digital sin realizar la firma de cada uno de los documentos contables, sin que esto significase la no etapa de revisión de los mismos. En la actualidad cuando se va a entregar el archivo contable documental de acuerdo con las tablas de retención al archivo central nos piden en los documentos digitales las dos firmas, y ante el volumen de los mismos, se propone que dado que cada documento contable tiene el registro del log del usuario que lo realizó en el sistema financiero se tome esto como registro de firma y que el de revisó se emita un acta de auxiliar contable de movimientos contables con clase de documentos y toda su información y que se firme por el Contadore que realizó la revisión y es acorde a los libros oficiales y EEFF emitidos en su momento, sin embargo, solicitan que cada documento lleve la firma digital.

Ante esto queremos el apoyo de la CGn en compartirnos doctrina y/o conceptos que se relacionen con el archivo de gestión documental en Pandemia y la viabilidad de generar este tipo de actas. Si fuese posible una reunión de entendimiento estaremos muy atentos”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizada según 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.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. Soportes de contabilidad

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

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por

lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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

(...)

Los soportes de contabilidad 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.

(...)

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.

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato

en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, el objetivo del sistema documental contable es establecer criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Así mismo, esta norma señala que la administración del sistema documental contable dentro de la entidad es responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

Los documentos contables son los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que documentan los hechos económicos desarrollados por la entidad, los cuales deben cumplir con las características de autenticidad, integridad y veracidad. Un documento es auténtico cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado y 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.

Los mencionados documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos, donde estos últimos son documentos que contienen información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

Con respecto a los soportes contables es preciso señalar que pueden ser de origen externo cuando provienen de terceros por 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 o; pueden ser de origen interno cuando son elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Ahora bien, el soporte de origen externo debe 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; y deberá, además, cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Por otra parte, el soporte de origen interno debe 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.

Por lo anteriormente señalado, y dada la situación mundial derivada de la pandemia decretada, correspondía a la entidad definir los aspectos y contenido de los soportes de contabilidad, a fin de que los mismos garanticen los criterios de inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, con independencia de que los mismos se encuentren impresos o en archivos electrónicos, teniendo en cuenta que cumplan con los requisitos establecidos

por las autoridades competentes, así como que permita identificar la trazabilidad, al indicar como mínimo quién elabora y aprueba.

Por otra parte, en cuanto a la conservación de la documentación contable, es necesario señalar que es la entidad la que debió establecer los controles internos que permitieran garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, teniendo en cuenta que los mismos 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.

CONCEPTO No. 20221100074521 DEL 19-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, según la organización del proceso contable.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, según la organización del proceso contable.

Doctor

JAMES A. COPETE RÍOS

Director Técnico de Gestión de Acueducto y Alcantarillado

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

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° 20220010051832 del 10 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Antecedentes: El artículo 18 de la Ley 142 de 1994, establece: ‘Las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita’.

A continuación, se presenta una situación de ejemplo para clarificar la situación: Una entidad presta el servicio de acueducto, y para poder desarrollar esta actividad, requiere consumo de energía eléctrica para operar los equipos necesarios, por lo tanto, la unidad de negocio o centro de costo de energía obtiene parte de sus ingresos de esta actividad, y la unidad de negocios de acueducto reconoce en sus costos o gastos estos valores, que al final se deben incluir en la tarifa que paga cada suscriptor.

Otro tema relevante, es que las normas en Colombia relacionadas con servicios públicos establecen que un servicio público domiciliario no puede ser gratuito y que cada servicio debe ser autosuficiente.

Lo anterior, ha hecho que algunos prestadores reconozcan dentro de sus ingresos, costos o gastos estas operaciones y registren y paguen los impuestos asociados, pero otros, los reconocen temporalmente para mostrar la rentabilidad independiente por servicio, pero los eliminan como operaciones intranegocios al momento de unificar sus estados financieros y no liquidan ni pagan los impuestos asociados.

Solicitud de concepto:

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Superintendencia quiere unificar criterios del manejo contable y tributario que debe darse a estas operaciones, por lo cual se solicita concepto en los siguientes términos:

1. ¿Cuál es el deber ser del reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, estos deben ser reconocidos en las mismas condiciones que se reconocen los ingresos, costos y gastos, producto de venta de bienes o prestación de servicios a terceros, qué condiciones aplican para su reconocimiento, medición, y revelación, en entidades clasificadas en el grupo del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, y las clasificadas en el grupo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público?”

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.

- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
 - b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
 - c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
 - d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
 - e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
 - f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
 - g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
 - h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- (...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2. Políticas de operación

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

(...)

3.2.4. 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 del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) Centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros;
- ii) Por unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Las empresas podrán adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa, funcional o geográfica. Las entidades deberán definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tengan injerencia en el proceso contable.

Así las cosas, las empresas deberán implementar el manual de políticas contables, con independencia de que la empresa opte por cualesquiera de las dos formas de organización del proceso contable antes mencionadas.

Cabe resaltar que, dentro del procedimiento anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del marco

normativo aplicable, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

En este sentido, si la empresa de servicios públicos que tiene objeto social múltiple definió organizar su proceso contable por unidades contables, conforme a los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, puede registrar los ingresos, costos o gastos por cada uno de los servicios para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables, Adicionalmente, independientemente de la forma de organización del proceso contable, las entidades deberán reconocer, medir y revelar los hechos económicos, de conformidad con la norma que sea aplicable. En todo caso, se reitera, deberá eliminar la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como entidad contable pública ante los diferentes usuarios.

Por el contrario, si la empresa de servicios públicos definió organizar su proceso contable de manera centralizada, atendiendo los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, no puede registrar los ingresos, costos o gastos para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables.

Ahora bien, es pertinente indicar que las formas de organización y ejecución del proceso contable son excluyentes. Por lo tanto, la entidad debe seleccionar una de las dos formas de organización del proceso contable y atender a los requerimientos mínimos señalados en la Norma para la respectiva forma de organización. En consecuencia, la entidad no puede definir una forma híbrida en la que dentro de la forma centralizada se ejecute el proceso contable por unidades contables, ni viceversa.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100049971 del 06-07-2022

20221100064431 del 31-10-2022

20221100065921 del 08-11-2022

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

1.5.1 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL

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

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

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

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20221100018191 DEL 29-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	TEMAS	Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMAS	Responsables del control interno contable Funciones o responsabilidades de la oficina de control interno

Doctor
MANUEL ANTONIO MORALES
Profesional
Lotería de Bogotá
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° 20221100007632 el 15 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Cuál es el procedimiento para resolver el anexo 1: batería de preguntas de la evaluación del control interno contable, lo debe desarrollar contabilidad o la oficina de control interno con base en las auditorías efectuadas, de quien es la responsabilidad de la oficina de control interno o del área de contabilidad?, ¿quién debe resolver el cuestionario de preguntas contabilidad o control interno?”

CONSIDERACIONES

Ley 87 de 1993 establece 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 *ibidem* 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 que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En 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.)

Dicho procedimiento establece en su numeral 1.3. Evaluación del control interno contable, lo siguiente:

“Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto al informe anual de evaluación del control interno contable en el numeral 4 este procedimiento establece:

“El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativas, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

4.1. Valoración cuantitativa

Este formulario tiene el objetivo de evaluar, en forma cuantitativa, el control interno contable, valorando la existencia y el grado de efectividad de los controles asociados con el cumplimiento del marco normativo de referencia, las actividades de las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo contable.

(..)

4.3 Evaluación del control interno contable para efectos de gestión

En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.

En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye que el control interno contable es el proceso que 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. La responsabilidad del control interno contable es del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables.

En este sentido, los profesionales que hagan parte del área contable, al desarrollar las funciones relacionadas con el proceso contable, aplicarán control interno contable, es decir, deberán ejecutar todos los procedimientos y controles establecidos para obtener información que cumpla con las características fundamentales establecidas en el Marco Conceptual aplicable a la entidad.

Ahora bien, llevar a cabo el proceso contable y las actividades de control interno contable es diferente a realizar la evaluación del control interno contable, la cual como establece el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad.

En este sentido, el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, debe realizar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativas, cualitativas y para efectos de gestión, que se encuentran detalladas en el numeral 4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20221100064431 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

Señora
CARMEN RAQUEL ORTIZ CAMACHO

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° 20220010043642 del 22 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con la normatividad vigente, los comprobantes de contabilidad como prueba y en este contexto, se consulta:

1. Si la Compañía o entidad pública cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, este registro automático pues ser considerando como indicación de quien lo elaboró o se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo elaboró?.

2. Si la Compañía cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, pero no se puede identificar por el sistema quien lo autorizó, se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó?.

3. En relación con la consulta del numeral 2, y como alternativa a la incorporación de la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó, es posible de forma mensual, emitir del software un libro auxiliar contable de comprobantes de contabilidad con registro de control de numeración consecutiva, indicación del día de su preparación y del usuario que lo elaboró, con la fecha del comprobante, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento y con base en este elaborar un acta en el cual conste que estos documentos fueron revisados por el líder de proceso y contador que certifica los Estados Financieros y que son acordes a los libros oficiales, y servir esta acta como soporte de las personas autorizaron el comprobante de contabilidad sin necesidad de incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo revisó y adoptar esto como política en la práctica recurrente de la autorización de comprobantes contables?.”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

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.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

(...)

Los 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.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

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

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, 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.

(...)

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.

(...)

4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que el sistema documental contable tiene como objetivo garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Para tal fin, todos los documentos del sistema contable deberán ser auténticos, lo cual ocurre cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado.

Asimismo, esta Norma señala que 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. Por lo tanto, como parte de las políticas contables, se deberá definir, entre otros aspectos, la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales. En todo caso, el sistema de información financiera empleado debe permitir la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y la que lo aprobó.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece unas actividades para la gestión del riesgo contable, entre las que se resaltan en relación con su consulta los numerales 3.2.3. Sistema documental y 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

El numeral 3.2.3. Sistema documental define que las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, dado que 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, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones indica que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En este sentido, las entidades y empresas públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública podrán definir en sus manuales de políticas contables el mecanismo mediante el cual se permita la trazabilidad de los comprobantes de contabilidad, el cual puede corresponder a la identificación del usuario asignado para el ingreso al software contable de cada persona que interviene en el proceso contable, siempre que permita identificar claramente quién elabora el documento y quién lo autoriza.

Ahora bien, si el software contable no permite la identificación de la persona que autoriza los comprobantes de contabilidad, las entidades y empresas públicas deberán definir en sus manuales de políticas contables la manera en que esta identificación se realizará, que puede ocurrir mediante la modificación del software para incluir esta funcionalidad o la implementación de un medio físico o manual, como los mencionados en sus preguntas 2 y 3, lo que complementa al software para que el sistema contable en su conjunto contribuya a la verificabilidad de la información.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000991 del 25-01-2022
20221100048891 del 30-06-2022
20221100065871 del 08-11-2022
20221100072221 del 05-12-2022
20221100073591 del 12-12-2022
20221100074451 del 16-12-2022
20221100074521 del 19-12-2022

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20221100001441 DEL 28-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía.

Señores

EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE PUERTO LOPEZ

Puerto López – 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°20221100001742, del 18 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación remitida a la CGN, solicita orientación en temas relacionados con el Sistema General de Regalías (SGR), en los casos en que una entidad descentralizada del orden territorial no cotizante en bolsa realiza un convenio con una entidad de gobierno (alcaldía municipal) con recursos de SGR, siendo la entidad beneficiaria la entidad de gobierno y la entidad ejecutora la entidad descentralizada.

Al respecto, pregunta ¿cuál es el procedimiento contable para la entidad descentralizada con el manejo de estos recursos durante la ejecución del convenio en relación con los pagos a los subcontratistas y el manejo de los recursos en las cuentas bancarias de la entidad descentralizada?

CONSIDERACIONES

La Resolución 191 de 2020, expedida por la CGN, incorporó, 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 - SGR, y en su artículo 5° estableció las disposiciones que se citan a continuación:

“ARTÍCULO 5º. 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.

Para efectos del presente Procedimiento contable, se entenderá como entidad beneficiaria de la regalía, la entidad territorial (departamento, municipio o distrito) y la corporación autónoma regional, que recibe asignaciones o compensaciones de recursos del SGR; en el caso de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, la entidad beneficiaria de la regalía será Cormagdalena.

Se entenderá como entidad ejecutora del proyecto, aquella designada, por la entidad territorial, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión o la instancia habilitada, para gestionar el proyecto de inversión aprobado, así como para garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto. Esta puede ser la entidad beneficiaria de la regalía u otra distinta.

Se entenderá como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aquella que se beneficiará del resultado obtenido del proyecto de inversión financiado con recursos de regalías.” (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo anterior, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, en su numeral 4°, señala lo siguiente:

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

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

4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

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

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente

retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias.

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 5° de la Resolución 191 de 2020, mediante la cual incorpora, 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, los registros contables allí definidos 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 ejecución y pago de proyectos de inversión, entre otros aspectos inherentes a los recursos del SGR.

En el caso particular descrito en la consulta, esto es, en los casos en que una entidad descentralizada del orden territorial no cotizante en bolsa actúe como entidad ejecutora de los recursos de regalías, y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía, la entidad descentralizada, en su calidad de entidad ejecutora, aplicará los registros contables establecidos en el numeral 4.2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del SGR, los cuales deben guardar consistencia con los registros de la entidad beneficiaria de la regalía y se detallan a continuación:

Durante la fase de ejecución del proyecto de inversión, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, también acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor. Por su parte, la entidad ejecutora le informará a la entidad beneficiaria sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios, y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora, 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, la entidad ejecutora, 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.

En la fase correspondiente al giro de los recursos, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por las retenciones tributarias, a cargo de la entidad ejecutora, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la entidad ejecutora 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, para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor.

Con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, 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.

Posteriormente, 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.

CONCEPTO No. 20221100004821 DEL 21-02-2022

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMA	Obligación de firmar los estados financieros por parte del contador público de la empresa.

Señora
ANDREA PULIDO
andrea-1846@hotmail.com
Ciudad

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas a la Contadora General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20221400004822, del 2 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Lo que sucede es que estoy trabajando en una entidad pública desde el día 03 de enero de 2022 y la empresa debe presentar a la contaduría general de la nación los debidos balances y estados del último trimestre del año 2021 mi duda es si estos informes los debe firmar el antiguo contador que laboró hasta el 30 de diciembre de 2021 y que al momento no cuenta con ningún tipo de vínculo laboral con la empresa o sí es mi obligación certificar estos estados, cuando al día que recibí el cargo no se había hecho el cierre mensual de esta información por lo tanto realice ajuste e ingrese información financiera al año 2021”.

CONSIDERACIONES

La Norma de presentación de estados financieros, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, 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 presentada 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 correcta preparación y 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 de texto)

CONCLUSIONES

Por lo expuesto en las consideraciones mencionadas, los estados financieros con propósito de información general, de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, sujetas al Régimen de Contabilidad Pública – RCP, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa, además, deben ser acompañados de una certificación firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional, donde se 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 empresa.

CONCEPTO No. 20221100042181 DEL 06-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los subsidios transferidos por el municipio a las empresas de servicios públicos.

Doctor
MIGUEL IDROBO
Contador
E.S.P. de Acueducto Alcantarillado y Aseo – Tambo
Tambo, 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 No. 20220010019562 del 25 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Podría hacer el favor de indicarnos si existe una cuenta específica en el Catálogo de Cuentas para el registro de los subsidios a los servicios públicos que gira mensualmente la Alcaldía a la Empresa de Servicios públicos”

Con base en lo anterior, mediante correo electrónico del 2 de mayo de 2022 se solicitó ampliación del contexto de la consulta, ante lo que se recibió correo electrónico, con la siguiente información: “El giro que hace la Alcaldía mensualmente se realiza sobre la facturación del consumo por parte de los usuarios en el mes anterior”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 367 y 368 de la Constitución Política de Colombia establecen:

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

(...)

Artículo 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas

de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas”. (Subrayado fuera de texto)

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 14. DEFINICIONES. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

14.29. SUBSIDIO. Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.

(...)

ARTÍCULO 99. Forma de subsidiar. Las entidades señaladas en el artículo 368 de la Constitución Política podrán conceder subsidios en sus respectivos presupuestos de acuerdo a las siguientes reglas:

(...)

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

(...)

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

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

El 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica. Asimismo, la Ley 142 de 1994 define los subsidios como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio y el costo de este; además indica que cuando tal costo es mayor al pago, se otorgan subsidios únicamente a los usuarios de estratos 1, 2 y 3 y que las comisiones de regulación son las encargadas de determinar las condiciones de dicho otorgamiento.

Igualmente, la mencionada Ley señala que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de los subsidios otorgados a la población beneficiaria de los mismos. En este sentido, para las empresas de servicios públicos estos recursos corresponden al pago insoluto por los servicios a los usuarios beneficiados con los subsidios, por lo cual, el giro de estos por parte del Municipio no corresponde a un ingreso adicional para la empresa de servicios públicos, sino a abonos al valor reconocido en las cuentas por cobrar por la prestación de los servicios subsidiados.

En este sentido, para llevar a cabo el registro de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado a los usuarios beneficiarios de subsidio, la empresa de servicios públicos registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS, por el valor total del servicio prestado. Ahora bien, con el fin de facilitar la aplicación de los pagos del subsidio, la empresa adoptará los mecanismos que le permitan identificar la parte del derecho por la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado que será cobrado al Municipio.

Con el recaudo del subsidio, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

CONCEPTO No. 20221100056111 DEL 23-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo aplicable a la Empresa de Transporte de Bucaramanga (Metrolínea S.A.)

Señor
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA
Oficial de cumplimiento
L&O Revisores Fiscales Auditores Externos
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° 20220010036492 del 03 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. La Sociedad METROLINEA S.A. - EN ACUERDO DE REESTRUCTURACION, con Nit 830,507,387-3, es una empresa industrial y comercial del Estado, de la cual son socios los cuatro municipios del área metropolitana de Bucaramanga y otras entidades públicas, (...)

Todos los accionistas son entidades públicas.

2. Esta entidad en la Contaduría General de la Nación aparece como empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, sujetas al ámbito de aplicación de la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones

(...)

Por lo anterior, comedidamente solicito a ustedes responderme las siguientes Consulta

1. Colombia adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)?
2. Metrolínea S. A., debería adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico NICSP o debería adoptar las Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según la Resolución 533 de 2015 o la Resolución 414 y sus modificaciones?

3. Metrolínea S. A., además de enviar información a la Contaduría General de la Nación, debe enviar información a la Superintendencia de Transporte y ahora, últimamente debe también enviar información a la Superintendencia de Sociedades. La pregunta es ¿por qué razón debe enviar información a la Superintendencia de Sociedades y bajo que Normas Internacional de Información Financiera debe remitir la información?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece que “...Corresponde 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 (...)”.

El literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala como función de la Contaduría General de la Nación la de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público”.

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, establece:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

5.1. Régimen de Contabilidad Pública

79. El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia.

(...)

82. La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable.

(...)

84. De igual manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera de mayor aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

85. A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la

entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

86. A nivel internacional existen dos estándares de información financiera que son de aceptación generalizada, a saber: a) el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y b) el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés).

(...)

88. Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define cuatro marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

(...)

91. Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos:

a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales.

92. Lo anterior, sin perjuicio de que a futuro se incorpore, al Régimen de Contabilidad Pública, otra regulación que sirva para la preparación y presentación de otro tipo de estados, informes y reportes contables que satisfagan necesidades de información no financiera.

(...)

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

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

103. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las empresas de propiedad estatal; b) las necesidades de información de los usuarios de la contabilidad pública; c) la utilidad de la información obtenida al aplicar el Marco Normativo; d) la relación entre el costo de preparar la información y el beneficio de utilizarla; e) la actividad que las empresas desarrollan; f) las relaciones y operaciones que se dan entre empresas de propiedad estatal y entre estas y las entidades de gobierno con las cuales estén vinculadas; g) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y h) las posibilidades de su implementación.

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)

5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno 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 con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, 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.

115. En la definición de este Marco Normativo se consideraron los siguientes aspectos: a) el entorno jurídico y económico de las entidades de gobierno; 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) las particularidades de las entidades de gobierno; f) la capacidad técnica, tecnológica y de recurso humano para enfrentar e implementar los nuevos criterios contables; y g) las posibilidades de su implementación.

116. El Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Dadas las competencias constitucionales y legales otorgadas a la CGN, se desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y, a partir de la caracterización del sector público colombiano, se definieron cuatro marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general, a saber: a) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; y d) Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Cada uno de estos marcos normativos es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación presentación contenidos en los dos estándares de información financiera que son de aceptación generalizada: a) el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y b) el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Por lo anterior, a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno, les corresponde aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que 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 NICSP.

Por su parte, las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del RCP, 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, aplicarán el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual 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.

En consecuencia, se precisa que las NIIF no deben ser aplicadas por las empresas públicas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, sujetas al ámbito de aplicación del RCP, toda vez que, estas empresas deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, la Contaduría General de la Nación.

Así las cosas, al ser la Empresa de Transporte de Bucaramanga (Metrolínea S.A.) una empresa pública que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público, deberá aplicar los lineamientos normativos contenidos en 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, sobre la pregunta 3, es pertinente precisar que 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 tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre las razones por las cuales Metrolínea S. A. debe remitir información a la Superintendencia de Transporte y a la Superintendencia de Sociedades.

CONCEPTO No. 20221100058831 DEL 20-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco Normativo aplicable a la E. S. P. de Santander S. A.

Doctora
 DIANA MARÍA PEDRAZA TORRES
 Directora Administrativa y Financiera
 E. S. P. de Santander S. A.
 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° 20220010039392 del 25 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“la Empresa de Servicios Públicos de Santander – Esant SA ESP, se encuentra sujeta al ámbito de la Resolución 414 de 2014, por lo cual nace un interrogante de carácter normativo que consiste en dilucidar si la Empresa debe acoger lo dispuesto en el Decreto 2420 de 2015 ‘Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones’ o por el contrario debe aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público -NICSP-; precisión necesaria para la revisión y ajustes al actual manual de políticas contables de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 156 de 2018, expedida por la CGN, establece que el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) está “conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales”. (Subrayado fuera del texto)

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 señala: “Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos,

dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas”.

Además, la Resolución 139 de 2015, expedida por la CGN, 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”.

Adicionalmente, el artículo 1º de la Resolución 212 de 2021 modifica el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Finalmente, 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 2022, se observa que la E.S.P. de Santander 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.

CONCLUSIONES

Dadas las consideraciones expuestas, la E.S.P. de Santander S.A. no deberá aplicar el Decreto 2420 de 2015 ni las NICSP, sino el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido por la CGN, el cual se encuentra 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. Las versiones actualizadas de los referidos elementos de dicho Marco Normativo se encuentran en la página 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.

CONCEPTO No. 20221100066331 DEL 09-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro y reporte de otros servicios

Doctora
ISABEL GÓMEZ
Ingeniería Desarrollo y Administración de Manizales 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° 20220010045322 del 4 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicito información respecto al uso y reporte de las cuentas, ¿debemos solicitar autorización para poder reportarlas en el informe trimestral? O ¿cuál sería el procedimiento para registrar esta operación.

Las cuentas son 439090 y 131790 que corresponde a otros servicios, en este caso son unos servicios de estudio de factibilidad, dado que IDEASMAS SA ESP en su objeto social define como actividad principal generación de energía, administración, gerenciamiento estudios de factibilidad de proyectos”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062 de 2022, establece que:

“(…) será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas empresas está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas”.

Así mismo, el CGC describe la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores”. Además, establece que 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 de otros servicios”.

Adicionalmente, el CGC describe la cuenta 1317-OTROS SERVICIOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación de servicios, en desarrollo de sus actividades”. Además, establece que se debita con “1-El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados” y “2-El mayor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera” y se acredita con “1-El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar. 2-El valor de las rebajas y descuentos. 3-El menor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera. 4-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas, el CGC define que en la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS se registra y reporta el valor de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las demás cuentas de ingresos. Adicionalmente, esta cuenta contempla varias subcuentas, como son las subcuentas 439004-Asistencia técnica, 439014-Administración de proyectos y 439032-Consultorías, entre otras, las cuales podrá revisar en el CGC y, en caso de que los servicios que preste la empresa no correspondan a ninguna de las subcuentas especificadas en el CGC, podrá usarse la subcuenta 439090-Otros servicios.

Así mismo, el CGC describe la cuenta 1317-OTROS SERVICIOS para reconocer y reportar el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación de servicios, en desarrollo de sus actividades. Esta cuenta contempla varias subcuentas como son las subcuentas 131715-Asistencia técnica, 131719-Administración de proyectos y 131731-Consultorías, entre otras, las cuales podrá revisar en el CGC y, en caso de que los servicios que preste la empresa no correspondan a ninguna de las subcuentas especificadas en el CGC, podrá usarse la subcuenta 131790-Otros servicios.

Por lo tanto, Ingeniería Desarrollo y Administración de Manizales S.A. E.S.P para realizar el reconocimiento contable de los servicios que presta podrá utilizar las subcuentas respectivas de las cuentas 4390-OTROS SERVICIOS y 1317-OTROS SERVICIOS, de conformidad con la dinámica del CGC, para el registro contable y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación y no requerirá solicitar autorización para poder reportarlas en el informe trimestral a la CGN.

CONCEPTO No. 20221100074931 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los descuentos tributarios

Doctora
RUTH EDITH GUTIÉRREZ DAZA
Contadora
E.S.E. Hospital Local de Tauramena
Tauramena, 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° 20220010055712 del 7 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La entidad celebro Contrato Interadministrativo con la Alcaldía Municipal de Tauramena Casanare con el objeto de Desarrollar acciones del Plan de Salud Pública de Intervenciones Colectivas en cumplimiento del Plan de Salud y Plan de Desarrollo Municipal. Contrato 393/2021.

Al momento de recibir el pago la Alcaldía le retiene a la ESE HOSPITAL LOCAL DE TAURAMENA NIT844.001.287-3, Impuesto de industria y comercio.

Razón por la cual solicitamos saber cuál es el manejo contable que se le debe dar a este tipo de descuento.”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo No. 15 de 2017, Estatuto de rentas del municipio de Tauramena, indica:

“CAPITULO II.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

ARTICULO 55. ACTIVIDADES EXCLUIDAS. Las siguientes actividades se encuentran excluidas de la generación del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Tauramena;

(…)

4. Los servicios prestados por hospitales adscritos o vinculados al sistema general de la seguridad social en salud, la educación pública, los partidos políticos, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, y las actividades desarrolladas por los sindicatos y las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro.

(...)

ARTICULO 57. BASE GRAVABLE. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos.

(...)

ARTICULO 62. BASE GRAVABLE DE LAS ENTIDADES INTEGRANTES DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

PARAGRAFO: Solo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las Empresas Prestadoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud captan por concepto de primas de aseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el Plan Obligatorio de Salud, y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS.

(...)

ARTÍCULO 71. SISTEMA DE RETENCIÓN Y AUTORRETENCIÓN EN LA FUENTE A TÍTULO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS. Establézcase el sistema de retención y autorretención en la fuente a título del impuesto de industria y Comercio y avisos y tableros, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del Impuesto en el Municipio de Tauramena, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Las retenciones se aplicarán siempre y cuando la operación económica cause el impuesto de Industria y Comercio, en el Municipio de Tauramena.

Las retenciones del impuesto de Industria y Comercio, realizadas por el sistema de retención y autorretención en la fuente, serán descontables del impuesto a cargo de la liquidación privada correspondiente del periodo respectivo.

ARTICULO 72. TARIFA DE LA RETENCIÓN Y AUTORRETENCIÓN. La tarifa de Retención o Autorretención del impuesto de Industria y Comercio, será la que corresponda al impuesto de la respectiva actividad económica desarrollada por el contribuyente de acuerdo a las tarifas establecidas por el Municipio.

ARTICULO 73. BASE GRAVABLE DE LA RETENCIÓN Y AUTORRETENCIÓN. La Retención o Autorretención del Impuesto de Industria y Comercio deberá practicarse sobre el 100% del valor de la transacción gravada.

(...)

ARTICULO 75. AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Actuarán como agentes retenedores del Impuesto de Industria y Comercio quienes teniendo presencia física estén dentro de la clasificación que continuación se propone:

Los establecimientos públicos del orden Nacional, Departamental y Municipal, las Empresas Industriales y Comerciales del orden Nacional, Departamental y Municipal, las Sociedades de economía mixta de todo orden y las Unidades Administrativas con Régimen Especial, la Nación, el Departamento de Casanare, el Municipio de Tauramena y demás entidades estatales de cualquier naturaleza jurídica con jurisdicción en el Municipio de Tauramena.

1. Las entidades públicas deberán practicar retención por concepto del impuesto de industria y comercio, a todas aquellas personas naturales y jurídicas a quienes efectúen pagos o abonos en cuenta sin tener en cuenta si el beneficiario del pago o abono en cuenta es agente o no de retención del impuesto de industria y comercio en el municipio.

(...)

ARTICULO 77. OPERACIONES NO SUJETAS A RETENCIÓN. La retención de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, no se aplicará en los siguientes casos:

1. Los pagos o abonos en cuenta realizados a sujetos que desarrollen actividades excluidas o no sujetas del impuesto de industria y comercio.
2. Los pagos o abonos en cuenta realizados a sujetos que desarrollen actividades exentas” (Subrayado fuera de texto).

El contrato interadministrativo No. 393 del 12 de noviembre de 2021 celebrado entre la Alcaldía Municipal de Tauramena (Casanare) y E.S.E. Hospital Local de Tauramena, señala:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO: La E.S.E. Hospital Local de Tauramena, se obliga con la suscripción del presente contrato interadministrativo para con el MUNICIPIO a: “DESARROLLAR ACCIONES DEL PLAN DE SALUD PÚBLICA DE INTERVENCIONES COLECTIVAS EN CUMPLIMIENTO DEL PLAN DECENAL DE SALUD, PLAN TERRITORIAL DE SALUD Y PLAN DE DESARROLLO MUNICIPAL EN EL MUNICIPIO DE TAURAMENA”, y a las condiciones técnicas entregadas por el MUNICIPIO; documentos que hacen parte integral del presente contrato (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, describe las cuentas, de la siguiente manera:

1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES: “Representa el valor de los recursos a favor de la empresa por concepto de retenciones, anticipos de impuestos y descuentos de IVA en el impuesto de renta, así como los saldos a favor, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la retención del impuesto de industria y comercio es el mecanismo utilizado para acelerar y asegurar el recaudo del impuesto de industria y comercio en el Municipio, y deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Ahora bien, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios. Sin embargo, estas retenciones se practicarán siempre y cuando la operación económica cause el impuesto y serán descontables del impuesto a cargo de la liquidación privada correspondiente del periodo respectivo.

Cuando se presente una transacción sujeta al impuesto de industria y comercio, el Hospital deberá registrar las retenciones a título de impuesto de industria y comercio que efectúen a su nombre en la subcuenta 190706-Anticipo de industria y comercio de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES. Una vez el Hospital realice la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio debitará la subcuenta 512009-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS por el valor a cargo y acreditará la subcuenta 190706-Anticipo de industria y comercio de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

Sin embargo, teniendo en cuenta la actividad ejercida por el Hospital y el objeto del contrato, es pertinente evaluar si el Hospital y la operación son sujetos del impuesto de industria y comercio de acuerdo con lo establecido en el Estatuto de rentas del Municipio de Tauramena.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100047471 del 17-06-2022

20221100068971 del 24-11-2022

2 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto N° 20221100050171 del 07-07-2022 deja sin vigencia el concepto N°20211100109901 del 15 de diciembre de 2021

El concepto N° 20221100054761 del 11-08-2022 deja sin vigencia el concepto N°20172000055451 del 31 de agosto de 2017.

El concepto 20221100067761 del 16-11-2022 deroga el concepto N° 20221120059081 del 21 de septiembre de 2022