



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente

Actualizada

Del 2 de enero al 29 de diciembre de 2017

¡Cuentas claras, Estado Transparente!



CONTENIDO

1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	10
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	12
3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014	14
4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	16
5. MARCO NORMATIVO – ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015	18
5.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	18
5.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	47
5.3 CUENTAS POR COBRAR.....	178
5.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR	311
5.5 INVENTARIOS	326
5.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	457
5.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	725
5.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	785
5.9 OTROS ACTIVOS	786
5.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	904
5.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR	904
5.12 CUENTAS POR PAGAR.....	905
5.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	927
5.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	932
5.15 PROVISIONES	932
5.16 OTROS PASIVOS	932
5.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO.....	932
5.18 INGRESOS FISCALES	954
5.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	958
5.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	958
5.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	958

5.22	INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	959
5.23	OTROS INGRESOS.....	959
5.24	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	959
5.25	GASTOS DE VENTAS	977
5.26	GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	977
5.27	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	988
5.28	GASTO PÚBLICO SOCIAL	996
5.29	GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	996
5.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	996
5.31	OTROS GASTOS	1009
5.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1009
5.33	COSTOS DE VENTAS	1010
5.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES	1010
5.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	1014
5.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES.....	1014
5.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	1014
5.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	1014
5.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	1014
5.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	1014
5.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA 1014	
5.42	OTROS SERVICIOS	1015
5.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES	1015
5.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES.....	1018
5.45	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL	1018
5.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)	1018
5.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES.....	1018
5.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES.....	1018
5.49	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL	1018

5.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB)	1018
5.51	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.....	1018
6.	MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	1139

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

Los criterios básicos corresponden a los elementos centrales que orientan el proceso de búsqueda para que tanto usuarios internos como externos consulten la Doctrina Contable Pública. A partir del año 2015, los criterios básicos son: Marco Normativo, Tema y Subtema.

Marco Normativo

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

Régimen de Contabilidad Pública Precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica expedida a partir de las Resoluciones 354 a 356 de 2007, que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, y que en el año 2017 subsiste para las entidades de Gobierno.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en aplicación de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, en especial la introducida en el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló la Resolución No. 693 de diciembre 6 de 2016.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están comprendidas en el marco de la Resolución 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones

743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 12 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Régimen de excepción. Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2017, se encontraba inmersa en El Anexo Técnico del Decreto 3022 de 2013 el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto 2496 de 2015, y la modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016.

Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, como la Resolución 484 de 2017 por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y demás normas que lo modifiquen.

Entidades en Liquidación. Aplicable a las entidades en liquidación, cuyo marco normativo fue expedido mediante Resolución 461 de 2017.

Este Marco Normativo es aplicable a las entidades en liquidación que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas

del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

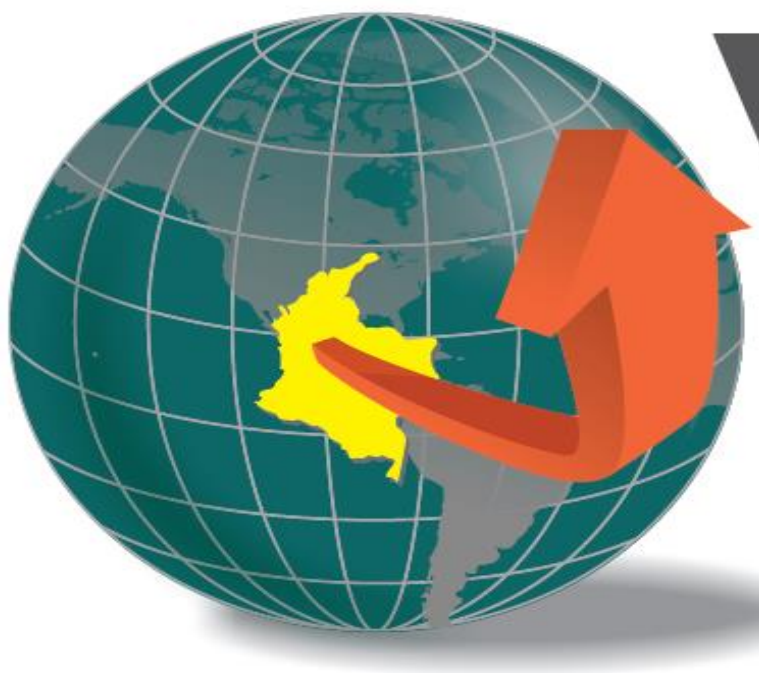


1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Capítulo 2

Marco Normativo

Empresas que Cotizan en el Mercado, o que Captan o Administran Ahorro del Público



2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Capítulo 3

Marco Normativo

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



**3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES
Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014**

Capítulo 4

Marco Normativo

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



4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades de Gobierno



5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015

5.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20172000000471 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectivo Otros Activos
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento del efectivo y sus equivalentes Donde se reclasifican los Cargos diferidos en el nuevo Catálogo General de cuentas aplicable a las entidades de gobierno. Materialidad para el Cálculo del Deterioro de activos.

Doctor

ORLANDO PRIETO HERRERA

Profesional Especializado

Contraloría Municipal de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente N° 2016550007907-2 el 06 de diciembre de 2016, donde nos indica que en el proceso de transición hacia el Nuevo Marco Normativo de las entidades de gobierno, la Contaduría General de la Nación expidió las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, pero en ellas no se trató lo relacionado con el grupo del Efectivo ni de Otros Activos, estos aspectos serán contemplados por la CGN?

Según el Catálogo de Cuentas para entidades de gobierno, del grupo de Otros Activos desaparece la cuenta 1910 Cargos Diferidos, los hechos económicos que se registraban en esta cuenta, debemos ahora llevarlos al gasto directamente?

Igualmente para el cálculo del deterioro de los activos, cuando se refiere a la Materialidad, existe algún parámetro de guía que pueda servirnos para determinar esta característica al interior de nuestras entidades?

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Resolución N°533 de 2015, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que toma como referente principal las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), la Contaduría General de la Nación (CGN) dio continuidad, de manera coherente y coordinada, en observancia de sus competencias, a la labor de modernizar su regulación a través de la convergencia a estándares internacionales de contabilidad.

En ese contexto, la CGN incorporó, como parte del RCP, el Catálogo General de Cuentas (CGC) mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016. Este CGC, que se suma a las herramientas previstas para facilitar la implementación del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, está conformado por la estructura de las cuentas, y las descripciones y dinámicas; incluye las actualizaciones efectuadas a la fecha de publicación, y será empleado para efectos instrumentales de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Mediante la citada Resolución N° 620 de 2015, se incorporó al RCP el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, donde se encuentran relacionadas las descripciones de las cuentas, entre ellas, el grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el grupo 19 OTROS ACTIVOS.

Ahora bien, en el marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, encontramos:

“Reconocimiento de Activos

Se reconocerá un activo cuando un recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado, tenga un potencial de servicio o genere un beneficio económicos futuros y su valor pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

Dentro de la característica fundamental de la Relevancia encontramos: “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 y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

CONCLUSIONES

Los criterios aplicables al efectivo y sus equivalentes corresponden a las definiciones de activo y demás disposiciones concordantes del Marco conceptual, a las características para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello contenido en el anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015; y al Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N° 620 de 2015 en el grupo 11- Efectivo y equivalentes al efectivo.

La entidad deberá generar una política que se ajuste a los parámetros establecidos en la normatividad para la identificación y tratamiento del efectivo y equivalentes al efectivo.

Mediante la citada Resolución N° 620 de 2015, se incorporó al RCP el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, donde se encuentran relacionadas las descripciones de las cuentas, entre ellas, el grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO .

En cuanto a los diferidos, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, como se señala en el Instructivo N° 002, la entidad deberá revisar cada uno de los elementos clasificados como cargos diferidos e identificar si cumple con la definición de activo, si es así, deberá analizar qué tipo de activo es (inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, o activos intangibles) con el fin de reconocerlo en la categoría que corresponde. Si no cumple con la definición de activo se deberá eliminar el saldo de dicho elemento de contabilidad y la contrapartida será la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Una vez entrada en vigencia la nueva norma, los elementos que no cumplan con las condiciones para ser reconocida en alguna de las clasificaciones anteriormente señaladas, se registrarán como gastos, en las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación y las condiciones propias de la operación o aplicación para el cual se destinan.

En cuanto a la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una

entidad. Es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Como consecuencia de ello, las entidades deberán adoptar dentro de sus políticas de gestión de los activos, los parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN.

Por último, las entidades de gobierno, continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución 354 de 2007, y lo deberán hacer hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha a partir de la cual determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación de acuerdo con lo establecido en el artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue modificado mediante la Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000000711 DE 12-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Normatividad sobre el efectivo y equivalentes al efectivo. Casos en los que se debe calcular el valor residual a un activo de propiedades, planta y equipo. Política para activos de menor cuantía. Tratamiento de los activos diferidos en la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Tratamiento contable de los recursos entregados en administración. Posibilidad de reconocer arrendamiento operativo y arrendamiento financiero, cuando coexisten las modalidades en un contrato de arrendamiento.

Doctora
 GLORIA CELIS
 Contadora
 UAE- Servicio Público de Empleo
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500079792, del día 02 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Las inquietudes a aclarar son las siguientes:

1. Dentro del marco normativo expedido por la CGN no se evidenció norma alguna frente al efectivo y sus equivalentes; solamente se observó que el numeral 1.4.1 de la parte 3 del Instructivo N° 002 de 2015 menciona sobre efectivo de uso restringido. Al respecto, la Unidad quisiera solicitar aclaración si el contenido de efectivo y sus equivalentes (Cuentas bancarias y caja menor, para el caso particular) tendrán el mismo tratamiento contable del Régimen contable precedente.
2. Someter a consideración por parte de la CGN, la pertinencia de la política fijada por la Unidad, respecto a Cuentas por Cobrar a EPS con ocasión a una incapacidad de un funcionario, la cual se encuentra establecida, de forma preliminar, así:

“La diferencia ocasionada entre el valor efectivamente pagado al funcionario en la nómina correspondiente y el valor efectivamente reconocido por la EPS será reconocido de la siguiente manera:

- a) Si el valor reintegrado por la EPS es menor al pagado al funcionario, la Unidad asumirá la diferencia en su gasto por contribuciones imputadas- incapacidades; siempre y cuando dicha diferencia no supere 1 SMDMV; si la llegase a superar, la diferencia deberá ser reintegrada por el funcionario.
 - b) Si el valor reintegrado por la EPS es mayor al pagado al funcionario, la Unidad reconocerá la diferencia como un ingreso – Otros.”
3. ¿Es necesario calcular el valor residual a la Propiedad, Planta y Equipo?... En qué casos debería hacerse?

4. Al revisar la norma técnica de PPYE (Norma 10) no menciona tratamiento alguno respecto a los activos de menor cuantía, la Entidad puede adoptar como política, el tratamiento que actualmente se hace basado en SMMLV?

5. El numeral 1.4.2 de la parte 2 del instructivo 002 de 2015 alude al reconocimiento y medición de los cargos diferidos... Allí se incluye los gastos pagados por anticipado?. Adicionalmente, la Unidad tiene la inquietud respecto al tratamiento específico y cuenta contable de los elementos de consumo, que bajo el actual régimen de contabilidad tienen claridad en su manejo y contabilización, pero que en el nuevo marco normativo no es tan claro. Para el caso de la Unidad, los cargos diferidos están compuestos por materiales y suministros y publicidad y propaganda, en bodega; disponibles para su uso.

6. En el nuevo marco normativo no se observó tratamiento contable, reconocimiento y medición frente a Recursos entregados en administración; ¿por lo que la Unidad debería entender como vigentes los conceptos que ha emitido la CGN frente al tema?

7. El contrato de arrendamiento suscrito actualmente por la Unidad que incluye además de su sede, parte de su mobiliario, posiblemente pueda clasificarse una porción en arrendamiento financiero y otra en arrendamiento operativo; al respecto, existe alguna restricción de que un contrato de arrendamiento tenga ambos componentes?...

Adicionalmente la Unidad tiene la inquietud respecto al riesgo y beneficios que surgen de los activos en arriendo, ya que los beneficios son compartidos, por un lado el arrendador obtiene un beneficio económico del activo al alquilarlo y por otro lado, la Unidad obtiene un potencial de servicios al usarlo; en ese sentido, la inquietud surge respecto a qué tipo de beneficio se debe observar. Finalmente, en caso de que la Unidad concluya que los activos en arriendo serán incorporados en su PPYE, agradezco aclarar y ampliar lo contenido en la forma de medir inicialmente el bien.

8. Teniendo en cuenta, la condición actual de la Unidad respecto a que su sede en arriendo, ¿es procedente estimar costos de desmantelamiento?.

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

CONSIDERACIONES

Relacionada con la pregunta N° 1.

El Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

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

La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.”

La estructura y contenido de los estados financieros, contenida en el Capítulo VI del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 indica:

“(…) 1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

a) efectivo y equivalentes al efectivo (...)”

En el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 se señala respecto a la cuenta 11- Efectivo y equivalentes al efectivo:

“DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos de liquidez inmediata en caja, cuentas corrientes, cuentas de ahorro y fondos que están disponibles para el desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo incluye las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen

para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor; así como los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.”

Relacionadas con la pregunta N° 2.

La Ley N° 298 de 1996 señala:

“Artículo 4: Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

Relacionadas con la pregunta N° 3.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...) 10.3. Medición posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.” (Subrayado fuera de texto)

Relacionada con la pregunta N° 4.

En la medición posterior de la norma de propiedades, planta y equipo contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 se enuncia:

“(…) 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 (…)”
(Subrayado fuera de texto)

Relacionadas con la pregunta N° 5.

Con respecto a la inquietud de este numeral, en la descripción de la cuenta 1905- Bienes y servicios pagados por anticipado, contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, se señala lo siguiente:

“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.”

Por otro lado, el instructivo 002 de octubre de 2015, expedido por la Contaduría General de la Nación- CGN, indica:

“1.1.4. Cargos diferidos

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, la cuenta Cargos Diferidos representa el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o potencial de servicio en desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo, incluyen las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

1. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.

2. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la entidad del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.
3. Clasificar como inventarios; propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; o activos intangibles, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:
 - 1- El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido, que se encuentre en proceso de transformación, o que sea producido, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.
 - 2- El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo tangible: a) es empleado por la entidad en la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) es un bien mueble que se tiene para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) es un bien inmueble arrendado por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; o d) es un bien inmueble con uso futuro indeterminado.
 - 3- El desembolso se clasificará como un bien de uso público si el activo es destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.
 - 4- El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.
4. Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo; los bienes de uso público; y los activos intangibles, según corresponda.
5. Reclasificar los desembolsos identificados en el literal a) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para instrumentos derivados con fines de especulación o de

cobertura, transferencias, emisión y colocación títulos de deuda, préstamos por pagar o demás afines, afectando directamente los cuentas de activo o pasivo relacionadas.

Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con los literales c) y e), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Relacionadas con la pregunta N° 6.

Frente a los recursos entregados en administración, el Catálogo General de Cuentas contenido en el anexo a la Resolución N° 620 de 2015 señala:

“1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados”

Relacionadas con las preguntas N° 7. y 8.

La norma de arrendamientos contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 enuncia lo siguiente:

“Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

(...) Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.”
(Subrayado fuera de texto)

La medición inicial para el arrendatario en el caso de un arrendamiento financiero se debe realizar como sigue de acuerdo al anexo a la Resolución N° 533 de 2015:

“El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor de mercado del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor de mercado no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor de mercado del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.”

Siguiendo con la misma norma, la medición y el reconocimiento de un arrendamiento operativo para el arrendatario se realiza de la siguiente manera:

“Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba 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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente

Pregunta N° 1.

Los criterios aplicables al efectivo y sus equivalentes corresponden a las definiciones de activo y demás disposiciones concordantes del Marco conceptual, a las características

para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello contenido en el anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015; y al Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N° 620 de 2015 en el grupo 11- Efectivo y equivalentes al efectivo.

La entidad deberá generar una política que se ajuste a los parámetros establecidos en la normatividad para la identificación y tratamiento del efectivo y equivalentes al efectivo.

Pregunta N° 2.

Es pertinente precisar, que la regulación y doctrina expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los activos a nivel general y a resolver consultas sobre la interpretación y aplicación de la normatividad expedida por la entidad, más no a verificar las políticas particulares de las entidades, razón por la cual, este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la política planteada en su solicitud.

Pregunta N° 3.

En principio, todas las propiedades planta y equipo son objeto de cálculo de valor residual, razón por la cual, bajo la presunción que la vida útil del activo es inferior a su vida económica y por lo tanto al finalizar ésta, el activo no ha consumido totalmente sus beneficios económicos o potencial de servicio. Ahora bien, si la entidad al estimar la vida útil, considera que al finalizar esta el activo de propiedades, planta y equipo habrá consumido de manera significativa sus beneficios económicos o potencial de servicio, el valor residual puede ser cero.

Pregunta N° 4.

Bajo la nueva regulación, corresponde a la entidad, de cara a la materialidad y condiciones propias de sus activos y las características de su operación fijar una política para la gestión de los activos, dentro de la cual puede fijar los criterios para activos de menor cuantía, si así lo considera pertinente.

Pregunta N° 5.

Si la entidad incurre en gastos pagados por anticipado, debe identificar si cumplen con la definición de activo para poder clasificarlos como tal, posteriormente deberá clasificarlos

en la subcuenta respectiva de la cuenta 1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, los cuales no clasifican en la categoría de los activos diferidos.

En cuanto a los diferidos, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, como se señala en el Instructivo N° 002, la entidad deberá revisar cada uno de los elementos clasificados como cargos diferidos e identificar si cumple con la definición de activo, si es así, deberá analizar qué tipo de activo es (inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, o activos intangibles) con el fin de reconocerlo en la categoría que corresponde. Si no cumple con la definición de activo se deberá eliminar el saldo de dicho elemento de contabilidad y la contrapartida será la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Pregunta N° 6.

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.
- c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, cuando se trate de la ejecución de dineros entregados por la entidad principal a un tercero (agente) mediante un acuerdo cuya esencia económica responda a una relación de agencia, señalado en el literal a., debe reconocerlos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Si este es el caso, el principal mantiene el control sobre los recursos entregados, por cuanto es quien decide sobre la destinación de los recursos y el uso de los bienes obtenidos de su ejecución y obtiene los beneficios sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad que tienen esos recursos para generar recursos económicos futuros; mientras que para la entidad que los recibe y ejecuta, los dineros en su poder constituyen una obligación a favor del principal.

En cumplimiento de lo anterior, con respaldo en los informes presentados por la entidad que ejecuta los recursos (agente), la entidad principal debe registrar los cambios cualitativos que se generen en los recursos entregados, reconociendo un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en las subcuenta y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos por la entidad que los ejecuta (agente), independientemente que en el acuerdo jurídico suscrito utilice los activos adquiridos por un determinado tiempo, si con ello se desarrollan funciones propias del principal.

Pregunta N° 7.

Debido a que el arrendamiento contempla componentes sustanciales diferentes, la entidad deberá evaluar cada componente por separado para determinar la clasificación del arrendamiento en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y efectuar el reconcomiento de conformidad con los criterios que para cada caso se determinan en la norma 16 ARRENDAMIENTOS, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Con respecto a los riesgos y ventajas asociados al activo en los casos de un arrendamiento financiero, se debe determinar si el arrendador los traslada sustancialmente al arrendatario. Las entidades al inicio del arrendamiento deben determinar quién es el que tiene las ventajas y riesgos significativos asociados al activo arrendado. Como consecuencia de ello, para el caso de la duda respecto a que tanto el arrendador como el arrendatario obtienen beneficios, se debe entender que en el caso del arrendamiento financiero se evalúan desde la perspectiva de los beneficios que se derivan del uso del bien.

En caso de que la entidad determine que los activos arrendados hacen parte de un arrendamiento financiero y que los bienes hacen parte de la categoría de propiedades, planta y equipo, los debe medir al menor valor entre i) el valor de mercado del bien y ii) el valor presente de los pagos que la entidad arrendataria debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o el valor de opción de compra. La medición posterior se realizará con base en la norma de propiedades, planta y

equipo, a saber, por el costo, en este caso el valor reconocido que se determinó en la medición inicial, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado.

Pregunta N° 8.

En ninguno de los dos tipos de arrendamiento se deben estimar costos por desmantelamiento, ya que si se clasifica como operativo, la entidad no reconoce un activo, solamente reconoce un gasto por el valor acordado; por otro lado, si el arrendamiento se clasifica como financiero, la norma no contempla en la medición inicial la estimación de costos por desmantelamiento, pues como se mencionó anteriormente, los activos se miden por el menor entre el valor de mercado y el valor presente de los pagos que la entidad arrendataria debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o el valor de opción de compra.

CONCEPTO No. 20172000054661 DEL 25-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de los recursos recibidos en administración

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corpoica

Mosquera -Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003373-2, del día 26 de julio de 2017, en la cual se solicita según el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Resolución N° 533 de 2015, qué tratamiento contable debe hacerse, incluido registro, de los recursos recibidos en administración, sabiendo que no son controlados por la entidad. Adicionalmente, en caso de registrar el efectivo de estos recursos, se debe o no clasificar como efectivo de uso restringido.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

(...)

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

(...)

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

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

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas,

“1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido.

(...)

2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN indica en el numeral 1.4. Otros temas,

“1.4.1. Efectivo de uso restringido

El efectivo de uso restringido es aquel efectivo que tiene ciertas limitaciones para su disponibilidad, ya sea por causas de tipo legal o económico o porque tiene una destinación específica” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, se observa que los dineros recibidos en administración constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora, al paso que adquiere obligaciones de distinta índole que deben satisfacerse para el cabal cumplimiento de la misión encomendada, conllevando el ejercicio de acciones de control y disposición, eso sí limitadas al objeto contractual, en parte delegadas por el mandante y en parte inherentes a su propia gestión.

Así mismo, para realizar el registro del efectivo recibido bajo esta modalidad, deben atenderse los criterios correspondientes a las definiciones de activo y demás disposiciones del Marco conceptual referentes al efectivo y sus equivalentes, al igual que las características para su presentación determinadas en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, todo ello incluido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, así como lo

señalado en el Instructivo número 002 de 2015 sobre las limitaciones que posee este tipo de activo.

Según lo anterior, la contabilización de estos recursos se realizará acreditando la subcuenta 290201 – En administración, de la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, debido a las limitaciones existentes derivadas de la destinación específica del efectivo recibido.

CONCEPTO No. 20172000063051 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo de uso restringido
	SUBTEMAS	Registro debito de los recursos recaudados por Multas y fallos de responsabilidad fiscal, los cuales deben reintegrarse posteriormente a los beneficiarios

Señora

LUZ ENELIA BARBOSA RAMÍREZ

Técnico Operativo – Subdirección Administrativa de Recursos Físicos y Financieros
Contraloría Departamental del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500040162, del 31 de agosto de 2017, en la cual manifiesta:

Asunto: Se eleva consulta para reconocer el tratamiento contable bajo el Marco Normativo para entidades del Gobierno que se le debe dar a los ingresos por concepto de multas por incumplimiento en los deberes formales de los sujetos de control y fallos de responsabilidad fiscal que recauda la Contraloría Departamental del Valle de Cauca.

La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, recauda en cuentas de ahorro – grupo efectivo (11) recursos por conceptos de recaudos por sanciones y multas interpuestas a los sujetos de control por incumplimiento en sus obligaciones formales derivadas de Resoluciones internas expedidas por la Entidad.

La contrapartida de esta partida (Crédito) es la subcuenta 2905 – Recaudos a favor de terceros, teniendo en cuenta que este recurso es trasladado posteriormente al Departamento del Valle Cauca (estos recursos no hacen parte de la base para calcular nuestro presupuesto de gastos artículo 9 Ley 617 de 2000 y Ley 1410 2016).

Por otro lado la Contraloría Departamental del Valle del Cauca recauda en cuenta de ahorro – grupo efectivo (11), recursos por concepto de recaudos de Fallos en el proceso de Responsabilidad Fiscal, que la Jurisdicción Coactiva recauda de cada uno de los expedientes objeto del mismo. La contrapartida (crédito) de este asiento es la cuenta 2455 – Depósitos recibidos en garantía.

Una vez terminado el proceso de cobro sobre ese expediente, la Contraloría devuelve estos recursos recaudados en nuestras cuentas bancarias a la entidad territorial que fue objeto de ese daño patrimonial.

De esta forma se determina que aunque la Contraloría recauda estos recursos, no están a su disposición, no puede hacer uso de ellos.

Atendiendo a esto: ¿Es factible que la Contraloría Departamental del Valle del Cauca registre estos recaudos en la cuenta 1132 – Efectivo de uso restringido?, o que tratamiento contable es más pertinente a aplicar a esta situación? .

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

CONSIDERACIONES

La descripción y la dinámica de la cuenta 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO señalan:

CUENTA 1132

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON.

1. El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los recursos por concepto de Multas y fallos de responsabilidad fiscal que percibe transitoriamente la Contraloría Departamental del Valle del Cauca deben registrarse a partir del 01 de enero de 2018, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, toda vez que las características inmersas no permiten el uso para los fines propios de esta entidad, en virtud de las restricciones derivadas de la normatividad superior que regula estos eventos.

CONCEPTO No. 20172000105861 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros activos
	SUBTEMAS	Clasificación de recursos provenientes del CREE, estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y recursos provenientes de convenios, como efectivo de uso restringido o efectivo general. Clasificación de recursos depositados en fiducia de administración de liquidez. Registro contable de recursos entregados a un encargo fiduciario de garantía para el pago de una obligación.

Doctor

JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO

Contador

Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500045832, del día 12 de octubre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. La Universidad recibe recursos transferidos del CREE y de la contribución estampilla pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales, de acuerdo con la Ley 1697 de 2013. Existe determinada restricción con el uso de estos recursos, toda vez que no pueden ser ejecutados en proyectos diferentes a los establecidos en el momento de su distribución, por lo tanto ¿Estos recursos se consideran Efectivo de uso restringido o hacen parte del efectivo general de la UNAD que se debe controlar presupuestalmente?

2. La UNAD suscribe convenios y acuerdos con diferentes organismos y entidades tanto públicos como privados para el desarrollo de proyectos específicos, en los que la Universidad actúa como ente administrador y ejecutor de los recursos recibidos por los aportantes vinculados al convenio, dichos recursos se ejecutan en cumplimiento de los presupuestos acordados por las partes y son manejados generalmente en cuentas de ahorros y corriente específicas. La contrapartida de estos recursos generalmente es la subcuenta 245301- Recursos recibidos en administración y bajo el Nuevo Marco Normativo sería la cuenta 290201- Recursos recibidos en administración. ¿Estos recursos se deben clasificar como efectivo de uso restringido?

3. La Universidad tiene depositados unos recursos a través de contratos de fiducia de administración de liquidez con Fidu Davivienda y Fidubogota de los cuales puede disponer de cualquier momento.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, dichos recursos se registran como inversiones de administración de liquidez en carteras colectivas. ¿Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, podrían clasificarse como equivalentes al efectivo o deben continuarse clasificando como inversiones de administración de liquidez?

4. “La Universidad suscribió un contrato de empréstito con el Banco BBVA (vía FINDETER), para la construcción de 13 centros de educación a distancia.

Una de las condiciones de dicho préstamo, era la apertura de un “encargo fiduciario con el mismo Banco” donde se recaudarían las matrículas de los trece centros en construcción, y estos recursos quedarían depositados allí como medida de garantía, hasta tanto su saldo cubriera el 120% del valor de la cuota semestral. Una vez que se cumpla con este saldo o se cancele la cuota correspondiente del semestre, la UNAD puede disponer de estos recursos, trasladándolos a las cuentas de ahorro o corrientes correspondientes.

Este encargo genera costos y rendimientos mensuales, los cuales son reportados a través de extractos e informes de inversión.

Actualmente, y de acuerdo al concepto emitido por la CGN, los recursos de esta fiducia son registrados en la cuenta 142105- Encargos fiduciarios- fiducia en garantía y de acuerdo al nuevo marco normativo pasarían a clasificarse a las cuentas 190804- Encargo Fiduciario- Fiducia de garantía.

Por la importancia, disposición y materialidad de los recursos y dado que con ellos se cubre un pasivo financiero, consideramos que este encargo fiduciario por sus características no debería clasificarse dentro de los “Otros activos”.

Bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y explicado lo anterior, y teniendo en cuenta el uso de los recursos mencionados, ¿podríamos clasificar este tipo de recursos como “efectivo restringido”?, de no ser así, ¿cuál sería la clasificación ideal de estos encargos fiduciarios dada su liquidez e impacto en los activos corrientes de la UNAD?”

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

CONSIDERACIONES

PREGUNTAS N° 1. Y 2.

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económica (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTAS N° 3. Y 4.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, señala:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) 35. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los

compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

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

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones, contempla las siguientes cuentas:

1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1133- EQUIVALENTES AL EFECTIVO: “Representa el valor de las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. También incluye el valor de los fondos colocados por la entidad pagaderos a la vista, así como los que están comprometidos para la reventa de inversiones, cuentas por cobrar o préstamos por cobrar, dados en repo u operaciones simultáneas como garantía de la transacción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)”

El Contrato de Empréstito interno, celebrado entre la UNAD y el Banco BBVA Colombia, redescontable ante la Financiera de Desarrollo Territorial S. A., expresa en su cláusula quinta:

“QUINTA. Garantía y fuente de pago. A) Prenda: Por el presente instrumento, y para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de pago derivadas del presente Contrato de

Empréstito, EL DEUDOR otorga en forma irrevocable en calidad de prenda y a favor de EL BANCO, hasta por el ciento veinte por ciento (120%) del servicio semestral de la deuda, el cien por ciento (100%) de los recursos que recibirá por conceptos de matrículas de todos los programas o cursos que dicte en desarrollo de su actividad que correspondan a los trece centros comunitarios de atención virtual, incluidos aquellos pagos que se reciban por concepto de créditos educativos... f) Manejo de la Prenda. Dado que el cien por ciento (100%) de los recursos provenientes por concepto de matrículas de todos los programas o cursos que dicte EL DEUDOR en desarrollo de su actividad, que correspondan a los trece centros comunitarios de atención virtual, incluidos aquellos pagos que se reciban por concepto de créditos educativos, están afectados especialmente y preferentemente para el pago del presente Contrato de Empréstito, hasta la cancelación total de las obligaciones de pago derivadas del mismo. EL DEUDOR se obliga a construir antes del primer desembolso del presente Contrato de Empréstito, un encargo fiduciario público irrevocable de administración, garantía, fuente de pago y pagos en BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. SOCIEDAD FIDUCIARIA (...)" (Subrayado fuera de texto)

Además, el contrato de encargo fiduciario de administración, garantía, fuente de pago y pagos, celebrado entre la UNAD y BBVA ASSET MANAGEMENT S.A., señala en la cláusula segunda:

"SEGUNDA.- OBJETO.- El presente contrato de ENCARGO FIDUCIARIO tendrá por objeto:

2.1 Recibir el cien por ciento (100%) de los dineros correspondientes a los INGRESOS PIGNORADOS con el fin de que la FIDUCIARIA atienda el SERVICIO DE LA DEUDA.

2.2 Recibir el cien por ciento (100%) de los dineros correspondientes a el(los) desembolso(s) del CONTRATO DE EMPRÉSTITO.

2.3 Servir de fuente de pago del CONTRATO DE EMPRÉSTITO en las condiciones allí previstas.

2.4 Servir de garantía a EL BANCO en los términos establecidos en el CONTRATO DE EMPRÉSTITO de conformidad con lo previsto en el presente Contrato de ENCARGO FIDUCIARIO.

2.5 Efectuar, sin que medie instrucción de EL FIDEICOMITENTE, el pago del SERVICIO DE LA DEUDA a cargo De EL FIDEICOMITENTE y a favor de EL BANCO en desarrollo del CONTRATO DE EMPRÉSTITO.

2.6 Efectuar los pagos destinados a EL PROYECTO con los recursos correspondientes a el (los) desembolso(s) del CONTRATO DE EMPRÉSTITO, conforme a las órdenes de pago entregadas a LA FIDUCIARIA por el FIDEICOMITENTE.

PARAGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos que se generen por la inversión de los INGRESOS PIGNORADOS estarán destinados al mismo objeto del presente ENCARGO FIDUCIARIO. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Preguntas 1. y 2.

El efectivo o equivalentes al efectivo corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

La destinación específica es en sí misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos recibidos por el CREE, la estampilla pro Universidad Nacional y otras universidades públicas, y los recursos que se reciben para el cumplimiento de los convenios firmados con otras entidades, no se consideran efectivo de uso restringido, toda vez que aunque tienen una destinación específica, no tienen limitaciones de uso respecto al tiempo. Ahora bien, si dichos recursos ostentaran alguna restricción de uso por un tiempo determinado, la entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido.

Pregunta 3.

Con el propósito de determinar si los recursos depositados en las fiducias de administración cumplen con las condiciones de efectivo y equivalentes al efectivo, la UNAD, deberá verificar si dichos recursos cumplen con las características de este tipo de activos, establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así pues, si los

recursos son fácilmente convertibles a efectivo, con los cuales se pueda cumplir con los compromisos de pago a corto plazo, tal como lo menciona en su consulta, y están sujetos a un riesgo poco significativo con respecto a su cambio de valor, deberán ser clasificados como equivalentes al efectivo, si no cumple con alguna de estas condiciones, entonces deberá clasificarlos como inversiones de administración de liquidez.

Es importante que la entidad defina una política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo, tal como se establece en el Marco Normativo.

Pregunta 4.

Los recursos que están en garantía y son manejados a través del encargo fiduciario, deberán ser registrados por la Universidad como un recurso entregado en administración en la subcuenta 190804- Encargo fiduciario- Fiducia de garantía de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que son manejados por un tercero pese a que se utilizan para cancelar una obligación de la entidad.

Los recursos del encargo fiduciario que sean invertidos en instrumentos de patrimonio o instrumentos de deuda, con el propósito de generar rendimientos, deberán ser clasificados por la UNAD como inversiones de administración de liquidez de acuerdo con la intención que tenga la entidad con cada una de ellas, en las cuentas 1221- Inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultados, 1222- inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio 1223- Inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, o 1224- Inversiones de administración de liquidez al costo, según corresponda, de acuerdo con la naturaleza de la inversión. Lo anterior de acuerdo con los informes periódicos que entregue la fiduciaria a la Universidad.

Los rendimientos que se reciban de las inversiones realizadas con los recursos del encargo fiduciario deberán ser reconocidos debitando la cuenta 190804- Encargo fiduciario- Fiducia de garantía, de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, tomando en cuenta que pasan a ser parte de los recursos administrados por la fiduciaria.

Estos recursos no deberán ser clasificados como efectivo restringido, porque no cumplen con la definición de efectivo y equivalentes al efectivo, al no generar liquidez inmediata o a corto plazo, o ser una inversión a corto plazo y de alta liquidez fácilmente convertible al efectivo, que pueda usar la entidad.

5.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20172000000341 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos. Reconocimiento de los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar. Finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015. Conciliación de los valores registrados contablemente con las cifras de los reportes generados para los diferentes organismos de control y con los valores reflejados en los distintos aplicativos informáticos. Aspectos a considerar para determinar que las cuentas por cobrar por cobrar por impuestos deban ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro. Cálculo del deterioro acumulado en la fecha de transición de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015. Procedimiento y oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que provienen de procesos administrativos y judiciales registrados en su momento como activos contingentes. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago.

Doctora
 Gladys Edith Niampira
 Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037732, del 17 de mayo de 2016, mediante la cual solicita aclaración respecto del tratamiento contable que debe aplicar la Entidad, bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los siguientes aspectos:

1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, argumentando que: a) El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, de acuerdo con el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, razón por la cual, no es posible afectar el valor de las rentas por cobrar con ningún tipo de descuento. b) Se calculan y se cobran intereses moratorios a la cartera vencida en consonancia con el artículo 365 del Estatuto Tributario c) El tiempo en el que prescribe una acción de cobro se encuentra estipulado en el artículo 817 del Estatuto Tributario d) El procedimiento para la remisibilidad o condonación de las obligaciones tributarias a cargo de personas que hubieren fallecido sin dejar bienes, está regulado en el artículo 820 del Estatuto Tributario. e) Los valores de las sanciones tributarias impuestas al deudor que no hayan sido canceladas oportunamente y lleven más de un año de vencidas, se actualizan conforme a lo dispuesto en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario.

2. En el caso de que la CGN establezca que la Entidad deba efectuar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, ¿Cómo se reconocerían los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar? Lo anterior, considerando que éstos no son expedidos por el valor contable de la cartera sino por el valor de la deuda vencida, más la actualización de la sanción y los intereses moratorios, generando saldos contrarios a la naturaleza de los activos cuando se den de baja las cuentas por cobrar.

3. ¿Cuál es la finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y no los valores que surgen de la relación entre el Estado y el Contribuyente desde la perspectiva de la normatividad tributaria?

4. ¿Qué consideraciones se tendrían en cuenta para el reporte de información al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR), en relación con la cartera real de los contribuyentes, en vista de que el ente de control exige que los valores reportados coincidan con los valores reconocidos

contablemente?

5. ¿Qué aspectos se tendrían en cuenta para analizar y determinar que las cuentas por cobrar por cobrar por impuestos deban ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro?

6. En la fecha de transición, ¿Cuál sería el procedimiento para calcular el deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos utilizando como tasa de descuento, la tasa de los TES con plazos similares de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015?

7. Considerando que la Contraloría General de la República exige una conciliación entre los valores registrados contablemente en la cuentas por cobrar por tercero y los valores de los aplicativos informáticos en los que se refleja el estado de cuenta del contribuyente incluyendo tanto los intereses moratorios y como las sanciones ¿Qué pasaría con las partidas conciliatorias que se generan por el reconocimiento de las pérdidas por deterioro, cómo se mantendrían identificadas y cómo se depurarían?

8. ¿Cómo y en qué oportunidad se estimaría el deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden?

9. ¿En qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, considerando que el Catálogo General de Cuentas aplicable a las Entidades de Gobierno no definió una cuenta específica para registrarlos?

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

CONSIDERACIONES:

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos, los numerales 4.1. y 4.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente en relación con las características fundamentales de la información financiera:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características

fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)"
(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 5 del citado documento señala lo siguiente en relación con el principio de Esencia sobre la forma:

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

A su vez, los numerales 6.1.1. y 6.1.5. del Marco Conceptual previsto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen la definición activos y gastos, así:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo... (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro)... (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

“2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.” (Subrayado fuera de texto)

(Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud respecto del reconocimiento de los actos administrativos de remisibilidad y prescripción de las cuentas por cobrar por impuestos, debe tenerse en cuenta el principio de esencia sobre la forma y la definición de los activos, conceptos que fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto y de igual forma debe observarse el numeral 2.5 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, debe considerarse el numeral 1.1. de la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“1.1. Reconocimiento

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

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar." (Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, se requiere observar la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, previstas en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno:

1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en periodos precedentes y no recaudados. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

6. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago." (Subrayado fuera de texto)

1311 – INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

7. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja." (Subrayado fuera de texto)

1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

“DESCRIPCIÓN

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. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

8. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR):

“DESCRIPCIÓN

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

SE DEBITA CON: (...)

9. El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5804 – FINANCIEROS:

“DESCRIPCIÓN

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

SE DEBITA CON: (...)

10. El valor causado por los diferentes conceptos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES:

“DESCRIPCIÓN

11. Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente. (...)

SE ACREDITA CON:

12. El menor valor estimado de otros activos contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados. (...)

SE DEBITA CON:

13. El valor de los bienes y derechos retirados.” (Subrayado fuera de texto)

8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR):

“DESCRIPCIÓN

14. Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes. (...)

SE ACREDITA CON:

15. El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR):

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control. (...)

SE ACREDITA CON:

16. El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, deben considerarse los conceptos y fundamentos señalados en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

4. Para atender su inquietud sobre los aspectos que se tendrían en cuenta para conciliar la información contable de las cuentas por cobrar por impuestos y la información del reporte del Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR), debe observarse el numeral 3.2.14 del procedimiento para la evaluación del control interno contable, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, el cual estipula lo siguiente:

“3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

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

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

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre los aspectos se tendrían en cuenta para analizar y determinar si las cuentas por cobrar por cobrar por impuestos deban ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, además de tenerse en cuenta las definiciones de activos y gastos, trascritas en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto, debe considerarse el numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece lo siguiente:

“2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayado fuera de texto)

6. Para dar respuesta a su inquietud sobre el procedimiento para calcular el deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos en la fecha de transición, el numeral 1.1.2. del Instructivo 002 de 2015, establece lo siguiente:

“1.1.2. Cuentas por cobrar (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.

d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

7. Para dar respuesta a su inquietud relacionada con la conciliación exigida por la Contraloría General de la República entre el valor contable de las cuentas por cobrar por tercero y el valor reportado en los aplicativos informáticos utilizados por la Entidad para conocer el estado de cuenta del contribuyente incluyendo tanto los intereses moratorios y como las sanciones, debe considerarse el numeral 3.2.14. del procedimiento para la evaluación del control interno contable, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, el cual fue transcrito en el numeral 4 de la sección de consideraciones de este concepto.

8. Para responder su inquietud referente al procedimiento y a la oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden, en primer lugar conviene señalar que la Entidad debe considerar la definición de los activos dispuesta en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 743 de 2015, así como los criterios de medición posterior de la Norma de Cuentas por Cobrar prevista en el anexo del mismo acto administrativo, precisiones que ya fueron presentadas en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta el numeral 1.1. de la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrita en el numeral 2 de la sección de consideraciones del presente concepto.

9. Para atender su inquietud respecto de la cuenta que se debe utilizar para registrar los bienes recibidos en dación de pago, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener

rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia... (...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera por impuestos.

Pese a que legalmente el valor de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos se debe ajustar con el valor de los intereses moratorios y las sanciones tributarias, ello no garantiza su recaudo efectivo, pues esto depende en gran medida de la capacidad que tiene el deudor para cancelar sus obligaciones, incluidas las sanciones y los intereses moratorios liquidados; razón por la cual, contablemente la Entidad debe efectuar estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Adicionalmente, es relevante mencionar que una de las pautas básicas que debe tener en cuenta la Entidad para preparar y presentar su información financiera, es el principio de esencia sobre la forma, el cual precisa que el reconocimiento de los hechos económicos debe efectuarse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que los haya originado, por este motivo, aun cuando legal y tributariamente el deudor moroso deba cancelar el valor total de sus obligaciones, financiera y contablemente la Entidad debe reflejar mediante el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las

cuentas por cobrar, el costo económico o el costo de oportunidad que se genera por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo del deudor, garantizando la producción de información financiera que cumpla con la característica fundamental de representación fiel, a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

Así mismo, conviene advertir que el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar para efectos financieros y contables, no se contrapone con las disposiciones legales y tributarias relacionadas con las condonaciones, improcedencia de descuentos, prescripciones o circunstancias de remisibilidad, pues independientemente del reconocimiento contable del deterioro, la Entidad debe realizar la gestión del recaudo de su cartera sujetándose a los principios y demás disposiciones que se consagran en la Constitución Política y en la Ley.

2. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

La Entidad debe desincorporar de su situación financiera los derechos sobre los cuales no existe probabilidad de recaudo, en consonancia la definición de los activos, contenida en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015. Para ello debe formular una política contable donde se definan las condiciones que dan lugar a la baja en cuentas, los soportes idóneos y los instrumentos de conciliación, considerando las eventuales diferencias justificadas entre el sistema de información contable y otras bases de datos que puedan utilizarse para continuar la gestión de cobranza y hacer el seguimiento al estado de cuenta del deudor.

Es pertinente señalar que de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la baja en cuentas de la cartera debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera, debe registrar un débito en la subcuenta 138613-Impuestos por cobrar, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en las subcuentas correspondientes de las 1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES o la subcuenta 138514-Impuestos por cobrar, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

Así mismo, la Entidad debe dar de baja las cuentas por cobrar por concepto de intereses de mora y sanciones previamente reconocidas, debitando la subcuenta 138614-Ingresos no tributarios, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

(CR) y acreditando las subcuentas 131103-Intereses y 131104-Sanciones, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS o la subcuenta 138515 Ingresos no tributarios, de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. La diferencia debe registrarse en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

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

Por otro lado, la Entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de los intereses de mora y las sanciones que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista una nula probabilidad recaudo. Esta disminución debe registrarse debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando las subcuentas 819003-Intereses de mora y 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

3. Finalidad de reflejar las cifras de las cuentas por cobrar en el contexto del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y no los valores que surgen de la relación entre el Estado y el Contribuyente desde la perspectiva de la normatividad tributaria

La nueva regulación contable permite el reconocimiento de los hechos económicos impositivos, en las mismas condiciones derivadas de la normatividad tributaria, cuando el sujeto pasivo se encuentre en condiciones económicas de pagar sus obligaciones con el Estado, toda vez que en la situación financiera sólo viable reconocer y presentar aquellos derechos que además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre su recuperabilidad.

Por otra parte, dado que las condiciones económicas de un contribuyente pueden desmejorar, la información financiera debe ajustarse para reflejar el costo económico y financiero ocasionado por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo de los deudores, a través del reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, aspecto de índole económica que no es contemplado en la normatividad tributaria.

De ello se desprende que la finalidad de presentar las cifras de las cuentas por cobrar bajo el nuevo Marco normativo, radica en presentar la realidad económica del Estado, frente a

las realidades económicas de los contribuyentes.

4. Conciliación de los valores registrados contablemente con las cifras reportadas al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) de la Contraloría General de la República (CGR)

No es viable para la CGN definir lineamientos sobre el reporte a organismos de control, toda vez que la Entidad debe reportar la información sobre la cartera de los contribuyentes al Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI) en los términos y condiciones que para el efecto señale la Contraloría General de la República (CGR).

Como consecuencia de ello la Entidad debe ajustar sus sistemas de información, bien sea para compatibilizar las bases de datos o para poder identificar y conciliar las eventuales diferencias que se deriven de la aplicación del nuevo Marco normativo.

Así mismo, debe señalarse que en concordancia con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, le corresponde a la Entidad diseñar e implementar procedimientos y actividades administrativas que le permitan conciliar periódicamente la información registrada en la contabilidad con los datos que reflejan los reportes generados para los diferentes organismos de control, así como con la información que reposa en las múltiples bases de datos administradas por las distintas dependencias de la entidad.

5. Consideraciones para efectuar estimaciones de deterior de las cuentas por cobrar.

Para determinar si una cuenta por cobrar por impuestos deben ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, la Entidad debe verificar por lo menos al final del periodo contable si existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, esto es, si existe información observable que revele, entre otros aspectos: moras o incumplimientos en los pagos, dificultades financieras significativas del deudor, alta probabilidad de que éste se declare insolvente o en quiebra, concesiones otorgadas por la Entidad debido a la situación financiera del deudor y que bajo otras condiciones no habría otorgado, como la ampliación de plazos o la suscripción de acuerdos de fraccionamiento o reestructuración de la deuda.

Una vez que se conozca la información sobre los hechos anteriormente mencionados, la Entidad debe reconocer una pérdida por deterioro si el valor en libros de la cuenta por cobrar por impuestos supera el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados

de la misma, excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido. Para el cálculo del valor presente, debe utilizarse como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares; razón por la cual, la Entidad debe estimar la fecha en la cual se espera se produzca entrada del flujo efectivo, con base en hipótesis razonables y fundamentadas.

6. Cálculo del deterioro acumulado en la fecha de transición de acuerdo con el Instructivo N° 002 de 2015

Con el propósito de calcular el importe del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar por impuestos en la fecha de transición, la Entidad debe evaluar si en esa fecha existe evidencia objetiva de morosidad, incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o de dificultades financieras significativas del mismo. En caso de confirmarse la existencia de estas circunstancias, la Entidad debe comparar el valor en libros de la cuenta por cobrar con el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados que se esperen recuperar (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), utilizando como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición. Si el valor en libros de la cuenta por cobrar supera el valor presente calculado, debe reconocerse el deterioro por el exceso del valor en libros en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Para efectos de determinar la tasa de los TES, la Entidad debe estimar la fecha en la cual se espera recaudar la cuenta por cobrar con base en la evaluación del riesgo de crédito del deudor y la experiencia de la Entidad en la gestión y recaudo de su cartera para casos similares. La diferencia resultante entre la fecha estimada de recaudo y la fecha de transición, corresponde al periodo a considerar para identificar el plazo y la tasa de los TES a utilizar en el cálculo del deterioro de la cuenta por cobrar.

7. Conciliación entre los valores registrados contablemente en las cuentas por cobrar por tercero y los valores reflejados en los aplicativos informáticos.

Como se mencionó en el numeral 4 de la sección de conclusiones de este concepto, le corresponde a la Entidad ajustar sus sistemas de información, bien sea para compatibilizar las bases de datos o para poder identificar y conciliar las eventuales diferencias que se deriven de la aplicación del nuevo Marco normativo.

En razón de lo anterior, la Entidad debe identificar de las partidas que generan diferencias entre los valores contables y los valores que reportan los diferentes aplicativos informáticos, cuáles implican ajuste y cuáles no:

Las partidas que generan diferencias y que se originan en la adecuada aplicación de los principios y normas de contabilidad, es decir, que no se originan en errores ni omisiones, deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio pero no implican ajustes ni en el sistema de información contable ni en las bases de datos de la Entidad.

Por su parte, las partidas que generan diferencias y que se originan por la existencia de errores u omisiones, deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio e implican ajustes bien en el sistema de información contable o bien en las bases de datos de la Entidad.

Por consiguiente, las partidas por deterioro de las cuentas por cobrar por impuestos deben ser presentadas en los papeles de trabajo del proceso conciliatorio pero no implican ajustes en el información contable ni en las bases de datos de la Entidad, salvo que existan errores u omisiones en su cálculo, en cuyo caso, sólo debe ajustarse la información registrada en la contabilidad por tratarse de partidas meramente contables.

8. Procedimiento y oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que provienen de procesos administrativos y judiciales registrados en su momento como activos contingentes.

En relación con el procedimiento y la oportunidad para estimar las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que surgen de los fallos proferidos a favor de la Entidad en procesos administrativos y judiciales, y que durante varios periodos contables se registraron como activos contingentes en cuentas de orden, es preciso señalar que la Entidad debe realizar juicios profesionales para determinar si la realidad económica subyacente derivada del fallo conlleva al reconocimiento de un activo, pues aunque legalmente se le exige al deudor cancelar sus obligaciones, es posible que no se cumpla con la definición de los activos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

En este orden de ideas, si aún con la emisión del fallo, se determina que la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros es baja debido a situaciones de incertidumbre que no están enteramente bajo el control de la Entidad, como lo es, entre otras, la nula o limitada capacidad de pago del deudor, los valores pendientes de recaudar deben seguir siendo contabilizados como activos contingentes, hasta tanto no exista un grado de certidumbre suficiente para ser reconocidos como activos, de ahí que, en este caso no procede la estimación de pérdidas por deterioro.

Ahora bien, si al conocerse el fallo, la Entidad determina que la entrada de los beneficios económicos futuros es prácticamente cierta, debe reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar en sus estados financieros.

A partir de ese momento, se debe aplicar lo establecido en la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y por lo tanto, se debe estimar pérdidas por deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Para efectos de estimar las pérdidas por deterioro, corresponde a la Entidad adelantar las actividades explicadas en el numeral 5 de la sección de conclusiones de este concepto.

9. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago.

Para determinar en qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, debe señalarse que es responsabilidad de la Entidad desde el momento en que se reciben, definir el uso que se le dará a los mismos, así por ejemplo, los bienes que se reciban para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15- Inventarios.

Por otro lado, los bienes tangibles que vayan a ser empleados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo.

En contraste, aquellos bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deben reconocerse en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión.

Por su parte, los recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable, deben reconocerse en la cuenta 1970-Activos Intangibles.

En cuanto a los instrumentos de deuda o de patrimonio recibidos en dación de pago, conviene señalar que deben reconocerse en las respectivas subcuentas y cuentas del

grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, según corresponda a inversiones de administración de liquidez o inversiones en controladas o en asociadas.

CONCEPTO No. 20172000000931 DEL 17-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de las inversiones en controladas Registro de los aportes de la Nación y del Distrito

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Subvenciones
	SUBTEMA	Registro de los aportes del distrito

Doctor
JUAN PABLO SANTIAGO
Contador
Distrito Turístico Cultural e Histórico de Santa Marta
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500075042, del 15 de noviembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de los siguientes aspectos:

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.
2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.5, relacionado con inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, establece lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.
- f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada,

asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.

- g. Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.
- h. Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- i. Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación al tratamiento contable en la aplicación, la norma sobre inversiones en controladas, establece:

“5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial.

5.2. Medición inicial

Las inversiones en controladas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

5.3. Medición posterior

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

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada tiene en

circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora.

Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada o del desmejoramiento de las condiciones crediticias de esta; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la controladora supere el valor en libros de los activos netos de la controlada; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el valor total del resultado del ejercicio de la controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayado fuera del texto)

2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco normativo dispuesto en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

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

Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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.

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 normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

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.

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 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.

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.

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 no reconocerá los recursos 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.

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.

Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (...)

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. (...)

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

Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de subvenciones, contenida en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

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.

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

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...)

Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

De otra parte, el concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 de fecha diciembre 3 de 2013, indica:

“4. CONTEXTO JURÍDICO DE LOS CONVENIOS DE COFINANCIACIÓN

La Ley 310 de 1996 es el título de gasto que autoriza al Gobierno Nacional a incluir unas partidas presupuestales para aportar al servicio de la deuda del proyecto, en concurrencia con los entes territoriales donde se evalúe la viabilidad de un Sistema Público Urbano de Transporte Masivo – SITM. Esta ley contempla dos posibilidades de participación de la Nación, Cofinanciación o Aportes de Capital. Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo se estableció como instrumento jurídico el Convenio de Cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo.

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, la Cofinanciación encuentra sustento en la fórmula territorial del Estado Colombiano, articulando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. La Cofinanciación nacional corresponde a los recursos otorgados por el Gobierno Central a los municipios para la financiación de proyectos, toda vez que los SITM nacen desfinanciados. Entonces, la Cofinanciación de la deuda se constituye en el mecanismo por el cual el Gobierno Central ejecuta estos recursos.

5. CONCLUSIONES

(...)

De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad

territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)” (Negrilla fuera de texto)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

En primera instancia, es necesario aclarar que de acuerdo con la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno, quedando como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Por lo tanto, la determinación de saldos iniciales para aplicar el nuevo marco normativo se hará con fecha 1 de enero de 2018.

Teniendo en cuenta que el Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta tiene participación del 100% sobre el patrimonio del SETP y, en consecuencia, tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de la entidad afectando los rendimientos variables de la misma, clasificará los aportes en esa entidad como una inversión patrimonial en entidades controladas, en la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, dado que la empresa receptora es una sociedad por acciones simplificada.

Para determinar el saldo inicial (1 de enero de 2018) de la inversión, el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta debe aplicar lo establecido en el numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015 que, de manera general, consiste en tomar el saldo a diciembre 31 de 2017 de estas inversiones y eliminar los saldos acumulados de partidas que las hubieren afectado por concepto de valorizaciones, provisiones, amortizaciones de intangibles por crédito mercantil, y adicionar cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible. Sobre el saldo inicial así determinado,

para la aplicación por primera vez del Marco normativo para entidades de gobierno, el Distrito deberá aplicar el método de participación patrimonial.

En los periodos de aplicación, la medición posterior de la inversión se hará por el método de participación patrimonial. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Los aportes recibidos de la Nación para la cofinanciación del Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta deben registrarse, en la Nación, como un gasto y, en el Distrito de Santa Marta, como un ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

El tratamiento contable de los recursos de cofinanciación ejecutados por el SETP dependerá de la esencia económica de la operación realizada entre la entidad territorial y el SETP, quienes de acuerdo con los convenios suscritos deben definir, de manera conjunta, si la operación mediante la cual se entregan los recursos al ente gestor para la financiación de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte, se realiza en calidad de recursos entregados en administración, reservándose para sí la titularidad y el control de los recursos financieros y de las obras, o como una subvención, es decir, si entrega el control de los recursos y de las obras al ente gestor sin contraprestación alguna, para lo cual deberán analizarse las obligaciones pactadas en los convenios de cofinanciación y la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable.

Con base en lo anterior, el reconocimiento de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, corresponderá a una de las siguientes opciones:

2.1. Transferencia al SETP de los recursos de cofinanciación sin contraprestación - Reconocimiento de los activos por parte del SETP

El SETP reconocerá como activos los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por esta

entidad y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El SETP controla los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, si tiene la capacidad para usarlos o para definir el uso que un tercero debe darles a fin de obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este caso, la entidad territorial reconocerá esta transacción en la subcuenta 589010-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en tanto que el SETP reconocerá un ingreso por subvenciones en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2 Entrega de los recursos de cofinanciación al SETP para su administración - Reconocimiento de los activos por parte de la entidad territorial

Para evaluar si existe o no control por parte de la entidad territorial sobre los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso a un tercero, 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.

Se observa, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efectos de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo anterior, la titularidad jurídica sobre un recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Ahora bien, debe entenderse, que el potencial de servicio de los activos implica la capacidad de los mismos para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de las entidades territoriales sin generar necesariamente flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros, corresponden al potencial que tienen los recursos para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, o para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

En este caso, la entidad territorial hará el reconocimiento contable de los recursos entregados al SETP afectando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el SETP reconocerá este hecho afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que el SETP ejecute los recursos recibidos construyendo la infraestructura

requerida, informará a la entidad territorial para que esta última los reconozca en sus estados financieros, afectando las cuentas que correspondan, en tanto que el SETP disminuirá la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000005641 DEL 22-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e Instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos con valor en libros de cero Reconocimiento del neto de activos y pasivos a valor razonable con el costo de la inversión Reconocimiento de activos diferentes de efectivo, entregados en administración Políticas contables sobre tasas de descuento Reconocimiento del pago de instalamentos en títulos amortizables Reconocimiento de inversiones en controladas constituídas en empresas no públicas.

Doctor

OSCAR ANDRÉS CARDONA CADAVID

Secretario de Hacienda (E.)

Municipio de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000025-2 del 1 de Enero de 2017 mediante la cual consulta en el contexto del Marco normativo adoptado mediante Resolución N° 533 de 2015 lo siguiente:

1. El Municipio de Medellín posee inversiones patrimoniales en la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., la cual una vez evaluadas sus características se identifica como un Negocio Conjunto. En la Alianza Medellín Antioquia S.A.S - Savia Salud E.P.S,

también se tiene participación patrimonial, evaluadas sus características aplica como una Inversión en Asociada.

Los estados financieros de las dos entidades presentan patrimonio negativo y el municipio no tiene intención de negociarlas, por lo que pregunta:

¿La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda y la Alianza Medellín Antioquia S.A.S Savia Salud E.P.S. se deben clasificar como Inversiones de Administración de Liquidez clasificadas en la categoría del costo?

En caso afirmativo, cuál es el valor a reconocer como costo y por el cual se deberían reconocer las Inversiones en la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y en la Alianza Medellín Antioquia S.A.S - Savia Salud E.P.S. en dicha clasificación?

¿En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

2. En relación con la norma de Inversiones en Controladas y en Asociadas, para la medición inicial es necesario aclarar ¿Se debe reconocer el ingreso en el reconocimiento inicial o en el momento de aplicar el método de participación patrimonial?

3. Cómo en la Resolución 533 de 2015 no se presentan criterios de reconocimiento y medición para los activos diferentes de efectivo, entregados en administración, ¿Cómo deberá ser el tratamiento para los recursos diferentes al Efectivo cuando sean entregados en Administración?

4. El Municipio de Medellín posee cuentas por cobrar por concepto de Multas por Contravenciones al Código Nacional de tránsito, las cuales de acuerdo a la Resolución 620 de 2015 se clasificarán en la Cuenta 1311 Ingresos no tributarios. Evaluando la existencia de indicios de deterioro para esta cartera y consultando la norma relacionada de la Resolución 533 de 2015, como no es claro determinar el factor de descuento, pregunta: ¿Cuál será el factor de descuento a tomar para las cuentas por cobrar correspondientes a ingresos no tributarios?

5. El Municipio de Medellín otorga préstamos hipotecarios y préstamos de calamidad a sus empleados, a tasas de interés inferiores a las que se puedan encontrar en las diferentes Entidades Financieras. El Municipio viene utilizando como tasa de referencia de mercado para transacciones similares, la que se encuentra en la página del Banco de la República, en la siguiente ruta: Estadísticas, tasas de intereses, tasa de colocación, tasa de colocación por modalidad de crédito, Histórico para un tipo de cuenta, y se selecciona la opción según la característica, como ejemplo la opción “Créditos de vivienda —

Adquisición de vivienda diferente de VIS” para los créditos hipotecarios o la opción “Crédito de Consumo” para el caso de los préstamos de calamidad.

Solicita a la CGN confirmar si es correcto utilizar la tasa de referencia del mercado apropiada para la medición de los préstamos que otorga la Entidad.

6. El Municipio es emisor de títulos de deuda, éstos pueden ser bullet (capital pagadero al final) o amortizables (en cada cupón o pago realizado). Actualmente tienen los primeros. Como la norma de Emisión de Títulos solo refiere a los títulos con pagos de capital al final de período, Cuál será el procedimiento contable para reconocer bonos amortizables?

7. El Municipio de Medellín posee el 42.52% en la Sociedad Central Ganadera S.A, en la cual además se interviene en las decisiones de política financiera, de operación, se tiene poder de voto en el órgano administrativo y representación en Junta Directiva por lo que fue clasificada como una Inversión en Asociadas, pero al remitirnos a la Resolución 533 de 2015, numeral 6.1, encontramos: “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa”

¿Dado que la Sociedad Central Ganadera SA no es una empresa pública societaria, como se clasificaría?

Adicionalmente, observando la Resolución 620 de 2015, esta la subcuenta 122701 Inversiones en Controladas contabilizadas por el método de participación patrimonial — Entidades Privadas; código apropiado para el reconocimiento de la inversión en mención, pero como no se trata de una Empresa pública societaria. ¿En general, solo es posible reconocer Empresas Públicas Societarias Inversiones en Controladas, en Asociadas o Negocios Conjuntos?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- En razón del aplazamiento señalado en la Resolución 693 de 2016, cuando en el instructivo se refiere a diciembre de 2016, se entenderá que corresponde a diciembre de 2017.

El Instructivo 002 de 2015 que deben aplicar las entidades de Gobierno respecto de las Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos señala,

1.1.5. Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas inversiones pueden estar clasificadas en la categoría de inversiones patrimoniales en entidades controladas o en entidades no controladas.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.
- f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.”

Por su parte, la Norma de Inversiones en Asociadas en el numeral 6.4. Reclasificaciones, señala: “Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como

inversiones en controladas o en negocios conjuntos, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez, en la categoría que corresponda según la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en asociadas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

Además, la Norma de Negocios Conjuntos dispone en el numeral 7.2.4. Reclasificaciones: “Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez en la categoría que corresponda según la intención que tenga la entidad sobre la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado...

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como negocio conjunto o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

2. El numeral 5.2 de la Norma de Inversiones en Controladas respecto de la Medición Inicial señala, “Las inversiones en controladas (o en Asociadas) se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

Así mismo en relación con las Inversiones en Asociadas, el numeral 6.2. Medición inicial, señala, “Las inversiones en asociadas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad inversora comparará ese valor con la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización; por el contrario, si el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.”

3. El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades de Gobierno se refiere al reconocimiento de los elementos en los estados financieros como, “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

En relación con los activos el Marco conceptual señala en el numeral 6.2.1.”Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino

que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas a aplicar por las entidades de Gobierno describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como, “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los recursos entregados en efectivo. 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2- El valor de los pasivos pagados.”

4. El Nuevo Marco Normativo en la Norma de Cuentas por Cobrar, numeral 2.4. Medición posterior señala, “Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo...” (Subrayado fuera de texto)

5. La Norma relativa a las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores en el numeral 4.1. Políticas contables señala, “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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

Así mismo, en la medición inicial de los Préstamos por cobrar la norma señala que, “En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido.”

6. La norma relativa a la Emisión de títulos de deuda dispone,

“2.1. Reconocimiento. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos, los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

2.2. Clasificación. Los títulos de deuda 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.

2.3. Medición inicial. Los títulos de deuda se medirán por el valor de mercado. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la colocación. Si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción...

2.4. Medición posterior. Con posterioridad al reconocimiento, los títulos de deuda se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del instrumento por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con el valor inicialmente reconocido.

El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo...

Los intereses pagados disminuirán el valor del instrumento, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.” (Subrayado fuera de texto)

7. En el Marco normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se contempla lo siguiente:

“Inversiones en controladas. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes... cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios...

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad...

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

1- Del caso planteado se infiere en el contexto del RCP precedente que las inversiones se encuentran clasificadas como inversión en entidades controladas, las cuales bajo este contexto normativo tienen un valor neto de cero.

Así las cosas, para la aplicación de la nueva normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, en primer lugar deberá revisarse el Instructivo 002 de 2015 para, identificar las inversiones en Asociadas y en Negocios conjuntos, eliminar, si existe, el Superávit por valorización y las provisiones afectando la cuenta de Patrimonio Impactos por transición al nuevo marco de regulación y aplicar al valor de la inversión el método de participación patrimonial en ambos casos, con base en los estados financieros iniciales de la entidades en donde se tienen las inversiones. Por otra parte, se debe adicionar al valor de la inversión en controladas, la plusvalía o crédito mercantil.

Ahora bien, si resultado del ejercicio anterior el valor de las inversiones es cero, al momento de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, se clasificarán directamente como inversiones de administración de liquidez al costo, considerando que las inversiones en Asociadas y en Negocios conjuntos se reclasifican a esta categoría cuando llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, o bien cuando la entidad no pretende negociarlas y no existe valor de mercado para la inversión. En ambos casos las inversiones se reconocerán por el valor en libros, es decir con valor cero y las pérdidas posteriores no se reconocen.

Según lo señalado en la norma en el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer las inversiones como asociada o como negocios conjuntos o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará las inversiones nuevamente a inversiones en asociadas o negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en la respectiva norma a la cual corresponda la reclasificación.

Es pertinente anotar que en las revelaciones se informará a los usuarios de la información financiera, los hechos que generan el estado de estas inversiones.

2. En relación con la norma de Inversiones en Controladas y en Asociadas, para la medición inicial es necesario aclarar ¿Se debe reconocer el ingreso en el reconocimiento inicial o en el momento de aplicar el método de participación patrimonial?

Para la medición inicial de las inversiones en Controladas y Asociadas, de acuerdo con lo dispuesto en las Normas respectivas, la entidad debe disponer del valor de mercado de los activos y pasivos de la entidad en donde se realiza la inversión para, según su participación, comparar el neto de activos y pasivos a valor razonable con el costo de la inversión, si éste último es menor, la diferencia se reconocerá posteriormente, como un ingreso en el resultado del período, cuando en la primera aplicación de método de participación patrimonial se reconozca la participación en el resultado, afectando las cuentas 4811-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADA y 4812- GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS.

3. Como en la Resolución 533 de 2015 no se presentan criterios de reconocimiento y medición para los activos diferentes de efectivo, entregados en administración, ¿Cómo

deberá ser el tratamiento para los recursos diferentes al Efectivo cuando sean entregados en Administración?

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el Marco conceptual del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno, cuando por efecto de un convenio o contrato una entidad recibe un bien diferente a efectivo, procede a analizar si para la entidad que entrega el bien, éste cumple las condiciones de activo esto es, mantiene el control, espera obtener un potencial de servicio o genera beneficios económicos futuros y el valor del recurso puede medirse fiablemente, en tal sentido la entidad mantiene el bien en su contabilidad y aplica la norma que corresponda (por ejemplo, propiedades, planta y equipo, inventarios, propiedades de inversión, etc.).

Por el contrario si, a causa del convenio o contrato, para la entidad que entrega el bien no cumple con las características de activo, lo retira de su contabilidad afectando la cuenta 5423-TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES, según que lo entregado se realice a una entidad de Gobierno o a una Empresa.

4 ¿Cuál será el factor de descuento a tomar para las cuentas por cobrar correspondientes a ingresos no tributarios?, y

5. Es correcto utilizar como tasa de mercado para la medición de los préstamos por cobrar la tasa de interés para préstamos de vivienda que publica el Banco de la República?

El Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno en la Norma de Cuentas por Cobrar al referirse en la medición posterior del cálculo del deterioro determinó, cuando se trata de impuestos, que la entidad aplicará como factor de descuento para su cálculo la tasa de los TES con plazos similares y para los demás conceptos utilizará la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares, tasa que será definida directamente por las entidades a partir de juicios profesionales y que corresponderá a decisiones administrativas de política que se derivan del análisis de las operaciones propias de la entidad, caso en el cual, se documentará la política aprobada.

De igual manera procederá a determinar en sus políticas la tasa de mercado que la entidad aplicará a los préstamos por cobrar.

6. El Municipio es emisor de títulos de deuda, éstos pueden ser bullet (capital pagadero al final) o amortizables (en cada cupón o pago realizado). Actualmente tienen los primeros. Como la norma de Emisión de Títulos solo refiere a los títulos con pagos de capital al final de período, ¿Cuál será el procedimiento contable para reconocer bonos amortizables?

Aún cuando la norma de Emisión de títulos de deuda se refiere a que estos se caracterizan, entre otras, porque el pago del principal o valor nominal se realiza al vencimiento del título, cuando se trate de bonos o títulos amortizables en donde se pacta cancelar parte del capital o principal antes del vencimiento, en la fecha de vencimiento de los instalamentos se reconocerá el pago como un menor valor del total a pagar, lo cual incidirá en la medición de períodos posteriores y por consiguiente en la afectación del valor causado como gasto por pago de intereses.

7. El Municipio de Medellín posee el 42.52% en la Sociedad Central Ganadera S.A, en la cual además se interviene en las decisiones de política financiera, de operación, se tiene poder de voto en el órgano administrativo y representación en Junta Directiva por lo que fue clasificada como una Inversión en Asociadas, pero al remitirnos a la Resolución 533 de 2015, numeral 6.1, encontramos: “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa”

¿Dado que la Sociedad Central Ganadera SA no es una empresa pública societaria, como se clasificaría?

La entidad deberá evaluar si posee las facultades para dirigir las actividades relevantes y las políticas operativas y financieras de la receptora de la inversión. Una vez esto se haya comprobado, procederá a reconocer la inversión según lo contemplado en la norma de Inversiones en controladas, en cuanto el capital es mayoritariamente público, a pesar de que el beneficiario de la inversión no se denomine como empresa pública.

CONCEPTO No. 20172000015461 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Inversiones realizadas en empresas públicas no societarias

Doctora

DALMA VANESSA NARVÁEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000104-2 del 10 de Enero de 2017 mediante la cual consulta si las normas de Inversiones en Controladas, en Asociadas y Negocios conjuntos, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 para las entidades de Gobierno, y que se refiere a las participaciones en empresas públicas societarias, aplican igualmente a empresas públicas no societarias y cómo sería su reconocimiento.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación contable pública describe el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano para identificar su relación con la contabilidad pública. Es así como “Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal”

Es así como el entorno jurídico plantea que, “...El entorno jurídico y el principio de legalidad inherente a dicho entorno, obliga a que con independencia del tipo de entidad o del nivel en el que desarrolla su misión, se observe lo dispuesto normativamente en el sistema o régimen presupuestal aplicable a la entidad, se adopten mecanismos y normas vinculantes en materia de contratación, se observe un régimen laboral, y se adopten diferentes estructuras patrimoniales. De igual manera, dependiendo del tipo de entidad y de su misión, el régimen para la obtención y uso de recursos puede ser diferenciado, así como la forma como se desarrolla la actividad económica y se determinan los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del sector público.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con su función económica, las entidades del sector público colombiano pueden clasificarse como entidades de gobierno o como empresas.

“Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas...

Las empresas públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, bien sea, a través de la participación en su propiedad o en el control de estas...

Las empresas públicas también se caracterizan porque son entidades que tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público.

En las empresas públicas la gestión es desconcentrada, delegada y descentralizada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno control o propiedad sobre tales entidades, cobran importancia en la medida que representan una parte del patrimonio público." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el anexo a la Resolución 533 de 2015 señala,

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento. Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)"

"6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

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

"7.2. NEGOCIOS CONJUNTOS

7.2.1. Reconocimiento Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen

derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

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

La entidad reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Además de las entidades de gobierno creadas para cumplir con el objeto fundamental de definir, observar y ejecutar las políticas públicas en el sector público, también se encuentran las empresas públicas que actúan en condiciones de mercado, en las cuales el Estado participa como socio, bien sea ejerciendo el control, influencia significativa o control conjunto, caso en los cuales, acorde con la regulación contenida en las Resoluciones 414 de 2014 y 533 de 2015 se reconocerán en las cuentas 1227- INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 1230- INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL 1233- INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Ahora bien, en los casos en los que se efectúa aportes para la constitución de algún ente, que no están respaldados por instrumentos de patrimonio, como son las empresas no societarias, se reconocerá un gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20172000003151 DEL 08-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar

	Otros ingresos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos
SUBTEMAS	Tratamiento contable de los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio, recibidos por inversiones clasificadas en la categoría de costo. Reconocimiento de la pérdida por deterioro de las inversiones clasificadas en la categoría de costo. Tratamiento contable de las reclasificaciones patrimoniales en la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctor

ANTONIO VARGAS OROZCO

Profesional especializado - Contador

Computadores para Educar

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550008189-2, del 27 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“... requiero algunas aclaraciones respecto a la aplicación de saldos iniciales y registros por mediciones posteriores, los cuales he observado con preocupación.

1. Si la norma establece: “Las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo, pero los intereses de los títulos de deuda y los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar contra un ingreso con base en la política de ingresos por actividades ordinarias.”

a) ¿En qué subcuenta del catálogo está definido que se registrará la cuenta por cobrar de tal ingreso?

b) Si la inversión disminuye su valor por debajo del costo registrado, que registro se realiza por tal pérdida.

c) ¿Cuándo se utiliza la subcuenta 5.8.04.17 Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo? Y cuando la subcuenta 5.3.46.03 Inversiones de administración de liquidez al costo?

2. En las cuentas patrimoniales se deben realizar las reclasificaciones de otras partidas patrimoniales a Capital Fiscal como lo estipula el régimen precedente en RCP numeral 258 y el Instructivo 002 de 2005. Y en la Resolución 087 de 2016 encontramos las definiciones de las columnas reportadas así:

Saldo Inicial 01-01-2017

Ajustes por Errores

Ajustes por convergencia

Reclasificaciones por convergencia

Saldo ajustado 01-01-2017

Saldo corriente

Saldo no Corriente

¿En qué momento se registra la reclasificación patrimonial?, ya que de efectuarse fuera de reporte no concordarían los saldos finales 2016 con saldos iniciales 2017 para el reporte a marzo de 2017 convergencia. Y como se observa no se podría incorporar por su objeto en ninguna de las columnas mencionadas.”

CONSIDERACIONES

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

La Asociación Computadores para Educar, por ser una entidad de gobierno, se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Por tanto, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a esta resolución, respecto a la medición de las inversiones clasificadas en la categoría de costo, establece:

“1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo

contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad 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.

Las inversiones en títulos de deuda serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva de que estas se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para instrumentos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

Para el caso de las inversiones en títulos de deuda, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de Ingresos de Transacciones con Contraprestación. (...)

1.6. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una inversión de administración de liquidez cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión, y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre el valor en libros y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera

derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo general de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, estable las siguientes dinámicas contables:

“5346 – DETERIORO DE INVERSIONES DESCRIPCIÓN

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

5804 – OTROS GASTOS FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo No. 002 de 2015, que instaura las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal”. (Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 693 de 2016 modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así:

“Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

a) ¿En qué subcuenta del catálogo está definido que se registrará la cuenta por cobrar de tal ingreso?

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio, que corresponden a inversiones clasificadas en la categoría de costo, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 138414 – Dividendos y participaciones por cobrar o 138436 – Otros intereses por cobrar, según corresponda de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480213 – Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 4802 – OTROS INGRESOS FINANCIEROS.

b) Si la inversión disminuye su valor por debajo del costo registrado, que registro se realiza por tal pérdida.

La entidad deberá reconocer la posible pérdida que se origina en las inversiones de liquidez clasificadas en la categoría del costo como un deterioro de la inversión. Así, cuando el valor en libros sea mayor al valor presente de los flujos futuros estimados de los títulos de deuda (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, por los instrumentos por patrimonio, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE INVERSIONES, y un crédito a la subcuenta 128042 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280 – DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

Si en una medición posterior, el valor en libros es menor al valor presente de los flujos futuros estimados de los títulos de deuda (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, por los instrumentos por patrimonio y títulos de deuda, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 128042 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280 – DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), y un crédito a la subcuenta 483001 – Inversiones, de la cuenta 4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando se presenta en un periodo contable diferente, o en la

subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE INVERSIONES, cuando se da durante el mismo periodo.

Ahora bien, las disminuciones del deterioro no podrán superar las pérdidas por deterioro reconocidas previamente, y el valor de la inversión no podrá ser disminuido.

c) ¿Cuándo se utiliza la subcuenta 5.8.04.17 Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo? Y cuando la subcuenta 5.3.46.03 Inversiones de administración de liquidez al costo?

La subcuenta 580417 – Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5804 – OTROS GASTOS FINANCIEROS, se usará en el momento en que surja una pérdida por baja en cuentas de la inversión. La baja en cuentas de la inversión se da cuando expiren o se renuncie a los derechos, o cuando los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de inversión se transfieran. Mientras que, la subcuenta 534603 – Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346 – DETERIORO DE LAS INVERSIONES, se utiliza para el reconocimiento de la pérdida por deterioro en las mediciones posteriores de la inversión.

d) ¿En qué momento se registra la reclasificación patrimonial?, ya que de efectuarse fuera de reporte no concordarían los saldos finales 2016 con saldos iniciales 2017 para el reporte a marzo de 2017 convergencia. Y como se observa no se podría incorporar por su objeto en ninguna de las columnas mencionadas.”

Según se establece en el Instructivo N° 2 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá partir de los saldos a 31 de diciembre de 2017, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el marco normativo precedente, se debían efectuar desde las cuentas de Resultado del Ejercicio, Patrimonio Público Incorporado, y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

En ese sentido, las reclasificaciones patrimoniales se deberán realizar antes de determinar los saldos a 31 de diciembre de 2017, de los cuales se partirá para determinar saldos iniciales a 01 de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000022671 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, y que en la actualidad se encuentra en liquidación.

Doctora

MARTHA CECILIA DAVILA FIGUEROA

Contadora Contratista

Secretaria Municipal de Salud

San Juan de Pasto

Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500005232, del día 26 de enero de 2017, en la cual se señala:

“La Secretaria de Salud de la Alcaldía de Pasto, invirtió recursos de recursos propios en la compra de acciones a la EPS Cóndor S.A. entidad promotora de salud, que desde 2012 se encuentra en proceso de liquidación, las referidas acciones en el estado financiero se encuentran reflejadas como inversiones e instrumentos derivados; como Ud. comprenderá la recuperación total o parcial de los recursos invertidos es incierta, situación que se mantendrá mientras en la resolución se declare terminada la existencia legal de SALUD CONDOR EPS S.A EN LIQUIDACIÓN.

Este hecho ha generado para la Secretaria Municipal de Salud dificultades, en la presentación de informes y en el registro pertinente de los procedimientos contables; en este orden de ideas solicitamos de manera respetuosa se sirva informarnos cuál es el procedimiento contable a seguir, para el registro de las acciones que tiene la Alcaldía del municipio de Pasto con la E.P.S Cóndor, que en la actualidad se encuentra en liquidación” (Subrayado fuera de texto)

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

CONSIDERACIONES

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El párrafo 115 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece lo siguiente:

“115. Gestión Continuada. Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto”

Así mismo, el numeral 23 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con fines de Cobertura de Activos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que resulte de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES.

Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización." (Subrayado fuera de texto)

Para finalizar, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta y su dinámica:

"1216 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.
- 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en los siguientes numerales, señala:

“8.1. Reconocimiento

Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación, aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

8.2. Medición

Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas.

8.3. Baja en cuentas

Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando expiren los derechos cuando de acuerdo con el plan de liquidación, el valor de las pasivos exceda el valor de los activos, o cuando se culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las Normas de Provisiones y Pasivos Contingentes, cuando a ello haya lugar.”
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la siguiente cuenta y su dinámica, así:

“1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las inversiones en entidades que se encuentran en proceso de liquidación sobre las cuales, de no haberse presentado este hecho, la entidad inversora tendría una participación en una controlada, asociada o negocio conjunto.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión.

2- El valor de la inversión que se da de baja, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las inversiones patrimoniales en entidades que inicien su proceso de liquidación, serán clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, y reconocidas en una cuenta contable diferente dentro del grupo 12, de conformidad con una de las siguientes opciones:

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas: el costo de la inversión (se excluye del costo, el valor ajustado por la aplicación del método de participación patrimonial) debe clasificarse de la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

El valor del superávit determinado por el método de participación patrimonial, deberá anularse, para ello se debe debitar la cuenta contable 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y acreditar la cuenta contable 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Si la entidad registró una provisión de la inversión por posibles pérdidas a futuro, deberá debitar la cuenta contable 128035-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, y acreditar la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Alternamente, la valorización deberá eliminarse, para ello se debe acreditar la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitar la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

- Inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas: la entidad debitará la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y su contrapartida será la cuenta contable 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

El valor de las provisiones se ajusta acreditando la cuenta contable 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y acreditando la cuenta contable 128034-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Así mismo, las valorizaciones se eliminan acreditando la cuenta contable 1999-VALORIZACIONES y debitando la cuenta contable 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o la cuenta contable 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Los saldos trasladados a la cuenta contable 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, no son objeto de actualización, su importe será el mismo hasta tanto finalice el proceso de liquidación.

2) BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Ahora bien, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, solamente las inversiones patrimoniales donde se configura control, influencia significativa o control conjunto, e inician su proceso de liquidación se clasificarán a la cuenta contable 1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de que entre en liquidación una entidad en la que se tiene una inversión previamente reconocida como de administración de liquidez, esta no será objeto de reclasificación, y se mantendrá en la categoría inicialmente estipulada donde se deberá analizar indicios de deterioro, según los criterios de la Norma de inversiones de administración de liquidez.

La baja en cuentas de las inversiones clasificadas como inversiones en entidades en liquidación, sucederá cuando la entidad no conserve el derecho a recibir beneficios futuros ya sea a través de efectivo o equivalentes al efectivo o el potencial de servicio, adicional, se dará de baja del Estado de Situación Financiera cuando concluya el proceso de liquidación.

CONCEPTO No. 20172000029661 DEL 05-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de inversiones realizadas con excedentes de liquidez

Doctora
Leidy Guzmán

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500020732, del 25 de abril de 2017, mediante la cual plantea que de acuerdo a lo establecido en el Decreto 1525 de 2008, ciertas entidades públicas deben invertir sus excedentes de liquidez en Títulos de tesorería TES clase B, los cuales son redimidos en el corto plazo, y difícilmente se mantienen hasta el vencimiento, ya que son empleados para atender compromisos de corto plazo, tales como pago a proveedores de bienes y servicios.

Al respecto, se solicita conceptuar si de acuerdo al Marco Normativo de Entidades de Gobierno, dichas inversiones deben clasificarse en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado o en el patrimonio.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 1525 de 2008, “por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial”, establece en su Capítulo I que:

“Artículo 1°. Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería TES, Clase "B" del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPTN.

(...)

Artículo 2°. La base para la determinación de la inversión dispuesta en el artículo 1°, será el promedio diario mensual, durante el trimestre inmediatamente anterior, de las disponibilidades en caja, cuentas corrientes, depósitos de ahorro, a término o cualquier otro depósito, Títulos de Tesorería TES, Clase "B" y otros activos financieros distintos de estos, excluidos los títulos de renta variable que hayan recibido por cualquier concepto, en poder de los establecimientos públicos del orden nacional y demás entidades asimiladas. Sobre esta base, las entidades estatales obligadas de conformidad con lo previsto en el presente Capítulo, deberán dentro de los cinco (5) primeros días hábiles de cada mes, suscribir Títulos de Tesorería TES, Clase "B" por el equivalente al ciento por ciento, (100%) del respectivo promedio trimestral, deducidos los Títulos de Tesorería TES, Clase "B", en su poder.

Artículo 3°. Sin perjuicio del cumplimiento de la inversión obligatoria dispuesta en el artículo 1° de este Capítulo, la disponibilidad generada por la liquidación de los activos financieros, así como cualquier otro excedente de liquidez, podrá permanecer en cuenta corriente por un tiempo superior al de cinco días hábiles, establecido en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, o en depósitos de ahorro o certificados de ahorro a término, cuando así se haya convenido como reciprocidad a servicios especiales que preste el establecimiento financiero.

(...)

Artículo 4°. La inversión en Títulos de Tesorería TES, Clase "B", podrá liquidarse anticipadamente con el fin de atender compromisos de gasto, que deberán ser ejecutados dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la liquidación de la inversión" (subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, en el desarrollo de la sección 6.3.4. Medición de los activos, del numeral 6 - DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, contempla:

“(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de

independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo)” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se contempla en el numeral 1 – INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ, del Capítulo I, relativo a Activos, que:

“1.1 Reconocimiento

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

1.2 Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes

cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Capítulo VI, relativo a las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, contempla en su numeral 1.3.5 – Estado de flujos de efectivo, que:

“(…)

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

La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación con la inquietud planteada, que si bien el cometido de la entidad no se centra en la compra de inversiones, por disposición de lo establecido en el Decreto 1525 de 2008, se requiere realizar dichas inversiones en los términos previstos por el Capítulo I del decreto de referencia. Con sujeción a lo anterior, una vez se adquieren los Títulos, que para el caso específico corresponden a TES clase B, la entidad debe considerar la intención que tenga respecto a dichos títulos, es decir, si se esperan negociar, obteniendo rendimientos por las fluctuaciones del mercado; o, de lo contrario, si se esperan conservar hasta su vencimiento.

En línea con el planteamiento previo, entendiéndose que las inversiones son adquiridas generalmente con la intención posterior de venderlas en el corto plazo con el fin de generar la liquidez necesaria para cumplir así con compromisos tales como el pago a proveedores de bienes y servicios, y que adicionalmente, dichos títulos cuentan con un valor del mercado que cumple con las características descritas en el Marco Conceptual, su clasificación corresponde a valor de mercado con cambios en el resultado.

Ahora bien, para los casos en que la entidad conserva las inversiones hasta su vencimiento, el reconocimiento de las mismas puede tener en cuenta dos escenarios. En primer lugar, considerando que por la naturaleza de estos títulos, están sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor y son fácilmente convertibles en efectivo, y que además, la entidad los adquiere para cumplir con compromisos de corto plazo más que para propósitos de inversión, en función de la política contable establecida por la entidad de Gobierno, las inversiones realizadas se reconocerían como equivalentes al efectivo, solo cuando su vencimiento se dé, desde la fecha de adquisición, en un periodo no mayor a los tres meses. Sin embargo, como segundo escenario, si el vencimiento de las inversiones se da, desde la fecha de adquisición, en un periodo mayor a los tres meses, siempre que la entidad tenga la capacidad de conservarlas durante dicho tiempo, dichas inversiones se reconocerán en la categoría de costo amortizado.

CONCEPTO No. 20172000056031 DEL 05-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago. Tratamiento contable de los intereses de mora.

Doctora
Mariela Alzate Villarraga
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500004522, del 7 de febrero de 2017, mediante la cual se solicita ampliación del concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017 por las siguientes razones:

1. Es necesario que la CGN precise si las cuentas por cobrar sobre las cuales no existe probabilidad de recaudo y que fueron retiradas de la situación financiera deben ser registradas en cuentas de orden deudoras de control. Lo anterior, considerando que el concepto emitido señala que este tratamiento contable queda a discreción de la Entidad y su interpretación podría tornarse subjetiva al momento de las auditorías por parte de los organismos de control.

2. En relación con las estimaciones de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, la Función Recaudadora de la DIAN puede evidenciar el incumplimiento de los pagos por parte de los contribuyentes, pero no puede percatarse del desmejoramiento de sus condiciones crediticias ni prever la probabilidad de que se declaren insolventes o en quiebra dado que la ley no la faculta para realizar indagaciones que conlleven a determinar si un contribuyente pagaría o no los impuestos.

Por lo anterior, se sugiere que las estimaciones de pérdidas por deterioro sólo se efectúen a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

3. Se requiere que la CGN indique el tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago, considerando que en la estructura del Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno no se contempla una cuenta para su registro.

En la actualidad, los bienes recibidos en dación en pago relativos a bienes inmuebles son entregados a Central de Inversiones S.A. (CISA) para su comercialización y se registran en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, en tanto que los correspondientes a bienes muebles, acciones y otros bienes se registran en la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO.

En sentido, se solicita que la CGN señale las actividades que debe desarrollar la Función Recaudadora de la DIAN con los saldos reflejados en estas cuentas al cierre de la vigencia, los registros contables que deben efectuarse en la siguiente vigencia y las cuentas que deben utilizarse para registrar los bienes recibidos en dación en pago.

Así mismo, en mesa de trabajo realizada el 31 de julio de 2017, se elevó consulta para determinar si la Función Recaudadora de la DIAN debe reconocer los bienes recibidos en dación en pago o si por el contrario, corresponde a la Función Pagadora incorporarlos dentro de su situación financiera.

4. En mesa de trabajo realizada el 31 de julio de 2017 se expresó la necesidad de que la CGN indique el tratamiento contable de los intereses de mora.

Al respecto, me permito atender la solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera.

Al respecto es necesario tener en cuenta que:

- La CGN mediante el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, estableció lo siguiente respecto de la baja en cuentas:

“...2. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

La Entidad debe desincorporar de su situación financiera los derechos sobre los cuales no existe probabilidad de recaudo, en consonancia con la definición de activos, contenida en el Marco conceptual del anexo de la Resolución N° 533 de 2015... (...)”

Los derechos retirados de la situación financiera, pueden ser registrados a discreción de la Entidad en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente en relación con la característica de verificabilidad:

“4.2.1. Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El numeral 1.3.2.1 de la Norma de presentación de estados financieros, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“...Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio, los saldos de las cuentas de orden deudoras contingentes, de control y fiscales, así como los saldos de las cuentas de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

- El numeral 4.1 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescribe:

“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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

- El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, dispone lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

- El CGC de las entidades de gobierno describe el grupo 83 – DEUDORAS DE CONTROL y la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, así:

83-DEUDORAS DE CONTROL: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad 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” (Subrayado fuera de texto)

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 entidad, requieren ser controlados” (Subrayado fuera de texto)

2. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, incorporado mediante el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente en relación con las características fundamentales de la información financiera:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel (...)

4.1.1. Relevancia

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)”
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.4 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

“2.4. Medición posterior (...)

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.” (Subrayado fuera de texto)

En el Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, en relación con la eficiencia de los sistemas de información, la coordinación entre las diferentes dependencias y el análisis, verificación y conciliación de la información, se estipula:

“3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la CGN mediante el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, dispuso lo siguiente:

“...1. Conveniencia de realizar estimaciones de deterioro de la cartera de impuestos.

Pese a que legalmente el valor de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos se debe ajustar con el valor de los intereses moratorios y sanciones tributarias, ello no garantiza su recaudo efectivo, pues esto depende en gran medida de la capacidad que tiene el deudor para cancelar sus obligaciones (...) razón por la cual, contablemente la Entidad debe efectuar estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

...financiera y contablemente la Entidad debe reflejar mediante el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, el costo económico o el de oportunidad que se genera por el incumplimiento o la demora de los pagos a cargo del deudor, garantizando la producción de información financiera que cumpla con la característica

fundamental de representación fiel, a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el de la Resolución N° 533 de 2015. (...)

5. Consideraciones para efectuar estimaciones de deterioro de las cuentas por cobrar.

Para determinar si una cuenta por cobrar por impuestos debe ser objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro, la Entidad debe verificar por lo menos al final del periodo contable si existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, esto es, si existe información observable que revele, entre otros aspectos: moras o incumplimientos en los pagos, dificultades financieras significativas del deudor, alta probabilidad de que éste se declare insolvente o en quiebra, concesiones otorgadas por la Entidad debido a la situación financiera del deudor y que bajo otras condiciones no habría otorgado, como la ampliación de plazos o la subscripción de acuerdos de fraccionamiento o reestructuración de la deuda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago y si éstos los debe reconocer la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN.

En primer lugar, artículo 1° del Decreto N° 4815 de 2007, por el cual se reglamenta el inciso 2° del artículo 840 del Estatuto Tributario, establece:

“Artículo 1°. Dación en pago. La dación en pago de que trata el inciso segundo del artículo 840 del Estatuto Tributario, es un modo de extinguir las obligaciones tributarias administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, por concepto de impuestos, anticipos, retenciones y sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar, a cargo de los deudores que se encuentren en procesos de extinción de dominio, en los cuales se adjudique la propiedad del bien a la Nación- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, o en procesos concursales; de liquidación forzosa administrativa; de reestructuración empresarial; de insolvencia o de cruce de cuentas, que se encuentren en curso, de acuerdo con lo establecido en la Ley 550 de 1999.

La dación en pago relativa a bienes recibidos se materializará mediante la transferencia del derecho de dominio y posesión a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Dicha transferencia da lugar a que se cancelen en los registros contables y en la cuenta corriente del deudor, las obligaciones relativas a impuestos, anticipos, retenciones y sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar en forma equivalente al valor por el cual se hayan recibido los bienes.

Los bienes recibidos en dación en pago ingresarán al patrimonio de la Nación y se registrarán en las cuentas del balance de los ingresos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente en relación con el principio de esencia sobre la forma y la definición de los activos:

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

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que

tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la CGN mediante el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, estipuló:

“...Para determinar en qué cuenta se deben reconocer los bienes recibidos en dación de pago, debe señalarse que es responsabilidad de la Entidad desde el momento en que se reciben, definir el uso que se le dará a los mismos, así por ejemplo, los bienes que se reciban para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15- Inventarios.

Por otro lado, los bienes tangibles que vayan a ser empleados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo.

En contraste, aquellos bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deben reconocerse en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión.

Por su parte, los recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable, deben reconocerse en la cuenta 1970-Activos Intangibles.

En cuanto a los instrumentos de deuda o de patrimonio recibidos en dación de pago, conviene señalar que deben reconocerse en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, según corresponda a inversiones de administración de liquidez o inversiones en controladas o en asociadas...” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo establece lo siguiente:

“...1.1.1. Inversiones de administración de liquidez (...)

...Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

1.1.1.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones que tengan valor de mercado y que se espere negociar. (...)

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

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.1.1.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento. (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en

el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de adquisición del instrumento hasta la fecha de vencimiento. (...)

d) Medir estas inversiones por el costo amortizado, es decir, por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de interés efectiva en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro causado por el incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor obtenido, de acuerdo con el literal d), excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de interés efectiva.

f) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e) en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.1.1.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, los instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado; que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. (...)

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

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones

identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas en Inversiones en Instrumentos de Patrimonio al Valor de Mercado con Cambios en el Patrimonio.

e) Identificar y clasificar, en esta categoría, las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlas o de conservarlas hasta su vencimiento. (...)

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

g) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de adquisición del instrumento hasta la fecha de vencimiento. (...)

h) Medir estas inversiones por el costo amortizado, es decir, por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de interés efectiva en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

i) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro causado por el incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. En tal caso, el deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor inicialmente reconocido de acuerdo con los literales d) y h) y el valor de mercado en la fecha de medición del deterioro, cuando este último sea menor y la variación negativa se relacione con las evidencias objetivas de deterioro.

j) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal i), en la cuenta Deterioro de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

k) Adicionalmente, medir las inversiones identificadas en el literal e) por el valor de mercado en la fecha de transición, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas en Inversiones en Instrumentos de Patrimonio al Valor de Mercado con Cambios en el Patrimonio.

1.1.1.4. Inversiones clasificadas al costo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, en esta categoría, los instrumentos de patrimonio que no tengan valor de mercado (con independencia de que se espere o no negociarlos) siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, e instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que no se mantengan con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento. (...)

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

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorizaciones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

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

e) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones clasificadas en esta categoría y, si es así, realizar los siguientes procedimientos:

i) Para el caso de los instrumentos de deuda, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros del activo excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado vigente en la fecha de transición para transacciones similares.

ii) Para el caso de los instrumentos de patrimonio, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la inversión excede al valor de la participación patrimonial en la entidad receptora de la inversión en la fecha de la transición.

f) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e), en la cuenta Deterioro de inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre (...) en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e) Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre (...), cuando a ello haya lugar.
- f) Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.
- g) Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.

h) Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

i) Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.8. Inventarios (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar, como inventarios, aquellos bienes comercializados que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riegos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo y se dará de baja la cuenta por cobrar relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya hubiera sido pagado.

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza (...)

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, y los impuestos recuperables capitalizados. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Definir y aplicar, para cada ítem o agrupación de inventarios, el método de valuación de acuerdo con su naturaleza. La entidad podrá elegir entre el método de identificación específica, PEPS o Promedio Ponderado. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

g) Determinar el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo.

h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.

i) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor determinado en los literales f) y g), para los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, con independencia de que dichos bienes o servicios se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. Si el valor determinado en los literales f) y g) es menor, reconocer la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

j) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado determinado en el literal h). Si este último es menor, reconocer la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

1.1.13. Propiedades de inversión (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.
(...)

1.1.14. Activos intangibles (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. (...)

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

ii) Identificar los activos intangibles provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlos por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Identificar los intangibles desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con el desarrollo del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre (...) incrementará o disminuirá el

valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. (...)

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4. Tratamiento contable de los intereses de mora

El tratamiento contable de los intereses de mora fue indicado por la CGN mediante el concepto N° 20172000000311 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Ana María Lombana, Gerente Financiero del Municipio de Cagua, así:

“...2. Reconocimiento y medición de los intereses de mora...

Los intereses de mora de las cuentas por cobrar (...) deben reconocerse, cuando (...) exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable, de conformidad con las condiciones para reconocimiento de los activos y los ingresos, previstas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Si se determina que se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, los intereses de mora deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción; es decir, por el valor que se espera recaudar.

Ahora bien, si en una medición posterior, (...) existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos a cargo del contribuyente o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, hasta tanto la entrada de beneficios económicos (...) pase a ser prácticamente cierta, para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Obligatoriedad de registrar en cuentas de orden deudoras de control las cuentas por cobrar retiradas de la situación financiera.

Corresponde a la Función Recaudadora de la DIAN, establecer cuáles de los derechos que son retirados de la situación financiera por no cumplir con la definición de los activos dispuesta en el Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, requieren ser controlados administrativamente y cuáles no, considerando que la descripción de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, estipula que en esta deben registrarse, los derechos retirados que a discreción de las entidades precisan de este tipo de control.

En todo caso, el criterio seleccionado por la Función Recaudadora de la DIAN, para establecer si una cuenta por cobrar retirada de su situación financiera requiere un control administrativo, debe ser documentado en su manual de políticas contables presentando los juicios profesionales efectuados que motivaron su elección, de modo que los usuarios de la información financiera, incluyendo los evaluadores de la misma, alcancen un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de los saldos de orden de control que deben presentarse en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio como lo exige la Norma de presentación de estados financieros, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

2. Sugerencia de realización de estimaciones de pérdidas por deterioro únicamente a las cuentas por cobrar por concepto de impuestos que se encuentren sujetas a procesos de cobro coactivo.

Para que la información financiera sea útil a sus diferentes usuarios, ésta debe representar fielmente los hechos económicos y debe influir en la toma de decisiones; razón por la cual, no es pertinente que sólo se realicen estimaciones de pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos en proceso de cobro coactivo, considerando que el valor de las pérdidas por deterioro pretende reflejar financieramente el costo de oportunidad en que se incurre por el incumplimiento o la tardanza de los pagos a cargo

del deudor, el cual se encuentra relacionado con el concepto económico del valor del dinero en el tiempo.

Adicionalmente, al presentar en los estados financieros las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar, se espera que sus usuarios, logren un entendimiento sobre las consecuencias económicas de las alternativas de decisión frente al uso o destinación de los recursos que se habrían seleccionado si el pago hubiese sido oportuno y una comprensión sobre las alternativas de decisión que se deben seleccionar para compensar el costo implícito por el incumplimiento del pago por parte del deudor o la demora en el recaudo.

Por lo anterior y considerando que las cuentas por cobrar en materia de impuestos tienen un impacto preeminente en la gestión de las finanzas públicas del Estado, se ratifica el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, en cuanto a la obligatoriedad de realizar estimaciones de pérdidas de deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos, sin excepción alguna, cuando exista evidencia objetiva de incumplimiento del pago a cargo del contribuyente o un desmejoramiento de su capacidad crediticia.

A su vez, es importante señalar que por el considerable número de contribuyentes y cuentas por cobrar de diversa índole que gestiona la Función Recaudadora de la DIAN, es posible realizar una evaluación del deterioro por grupos de contribuyentes que guarden características homogéneas, en relación con el riesgo de crédito del deudor, capacidad de pago, garantías ofrecidas, estado de morosidad, condiciones económicas del sector al cual pertenece el contribuyente, localización geográfica, entre otros aspectos relevantes, según apliquen a las condiciones específicas, los cuales deben ser definidos y documentados por la Entidad en su manual de políticas contables.

Por otra parte, es necesario advertir que el registro de las pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar tiene fundamentos en términos de la fidelidad de la representación económica de los derechos, sin que ello menoscabe los preceptos de orden legal y constitucional, motivo por el cual, la Entidad debe seguir adelantando las actividades de gestión de recaudo que le competen.

En razón de lo anterior, la información sobre las cuentas por cobrar registrada en los libros de contabilidad podría presentar diferencias con las fuentes de datos de las dependencias que se encuentran interrelacionadas con el proceso contable, lo que exige que la Entidad deba implementar los procedimientos que sean necesarios para la preparación periódica de conciliaciones. En todo caso, las conciliaciones preparadas deben estar respaldadas en papeles de trabajo que expongan el análisis y las verificaciones efectuadas por la Entidad.

Adicionalmente, conviene señalar que ante la naturaleza y complejidad de las operaciones de la Función Recaudadora de la DIAN en la gestión de las cuentas por cobrar, es necesario contar una robusta herramienta informática que garantice la eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de información financiera ajustada a los requerimientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

3. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago y si éstos los debe reconocer la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN.

Como se estipuló en el concepto N° 20172000000341 del 5 de enero de 2017, es primordial que desde que se reciben los bienes en dación en pago, la Entidad defina el uso que se les dará a los mismos, y dependiendo de la intención que se determine, se deben registrar así:

En las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, cuando correspondan a inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

En las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 15-Inventarios, cuando se traten de activos que se esperen comercializar, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

En las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, cuando se traten de bienes tangibles que vayan a ser utilizados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, no se espere venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevea usarlos durante más de un periodo contable.

En la cuenta 1951-Propiedades de Inversión, tratándose de bienes inmuebles que se vayan a destinar para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

En la cuenta 1970-Activos Intangibles, cuando correspondan a recursos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tenga el control y prevea utilizarlos por más de un periodo contable.

En relación con la consulta elevada en mesa de trabajo del 31 de julio de 2017, para

determinar si la Función Recaudadora de la DIAN debe reconocer los bienes recibidos en dación en pago o si corresponde a la Función Pagadora incorporarlos dentro de su situación financiera, conviene señalar que el artículo 1° de Decreto N° 4815 de 2017, establece el registro de estos bienes debe efectuarse en las cuentas del balance de los ingresos administrados por la U.A.E. DIAN.

Por consiguiente, en un primer momento, los bienes recibidos en dación en pago deben ser reconocidos por la Función Recaudadora, cancelando en la cuenta corriente del deudor, las obligaciones relativas a impuestos, anticipos, retenciones y sanciones junto con las actualizaciones e intereses a que hubiere lugar en forma equivalente al valor por el cual se hayan recibido los bienes.

En un segundo momento, las Funciones Recaudadora y Pagadora de la DIAN, deben evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar quién controla el activo conforme a la definición de los activos y al principio de esencia sobre la forma en el contexto señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Si luego del análisis interno, se concluye de manera conjunta, que la Función Pagadora de la DIAN tiene un derecho exigible sobre el potencial de servicios o sobre los beneficios económicos derivados de los bienes recibidos en dación en pago, la Función Recaudadora debe transferirlos para que la Función Pagadora pueda reconocerlos en su situación financiera.

En todo caso, el juicio profesional empleado para determinar el control sobre el activo debe ser documentado, justificado y aprobado por las partes, dejando constancia de que las conclusiones obtenidas a partir del análisis realizado fueron aceptadas. Esto garantiza que los organismos de control y observadores independientes al verificar la información financiera utilicen el criterio definido por la Entidad y logren un acuerdo sobre la fidelidad de la representación de las partidas que componen los estados financieros de ambas partes en lo relativo a los bienes recibidos en dación en pago.

A su vez, es necesario mencionar que el juicio profesional de que tratan los párrafos anteriores, debe ser aplicado en la fecha de transición al nuevo marco de regulación y corresponderá a la Función Recaudadora o Pagadora de la DIAN, según se concluya internamente después de realizar el análisis correspondiente, para determinar los saldos iniciales de los bienes recibidos en dación en pago al 1° de enero de 2018, de acuerdo con las actividades señaladas en el Instructivo 002 de 2015, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

4. Tratamiento contable de los intereses de mora

Para la contabilización de los intereses de mora, la Función Recaudadora de la DIAN debe aplicar el tratamiento contable indicado por la CGN en el concepto N° 20172000000311 del 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora Ana María Lombana, Gerente Financiero del Municipio de Cagua, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto, el cual es aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20172000066881 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Clasificación de participaciones accionarias como inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos o de administración de liquidez. Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas. Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial. Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015. Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.

Doctora:
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el

N° 20175500000382, del 10 de enero de 2017, mediante la cual solicita dar respuesta a las siguientes en el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. ¿La participación accionaria del 6,23% que tiene el Ministerio Hacienda y Crédito Público (MHCP) en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. podría clasificarse como una inversión en controlada o en asociada?

Contexto: El MHCP considera que ejerce control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión, al participar activamente como representante del Gobierno en los procesos de negociación con el socio mayoritario para garantizar la adecuada prestación de servicio de energía eléctrica a los habitantes de la Costa Atlántica, con ocasión al proceso de intervención en el que se encuentra la empresa por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2. ¿Las participaciones accionarias que tiene el MHCP en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. (27,03%), Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (13,53%) y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. (24,97%) podrían clasificarse como inversiones en controladas o en asociadas, pese a tener una participación inferior al 50%?

Para determinar si el MHCP ejerce control sobre estas empresas ¿Debe observarse la participación individual del Ministerio?, o ¿Debe observarse la participación de la Nación, considerando en conjunto la participación del Ministerio de Minas y Energía (MME) y del Instituto de Planificación y Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas (IPSE)?

Contexto: La participación de la Nación en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. es del 100%, 55,39% y 100%, motivo por el cual el MHCP tiene el poder para dirigir las políticas operativas y financieras de estas empresas de conformidad con las facultades le fueron conferidas en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

3. ¿Las participaciones accionarias que tiene la Nación del cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. (55,68%), Electrohuila S.A. E.S.P. (83,05%) y Electrocaquetá S.A. E.S.P. (72,35%) podrían contabilizarse como inversiones en el MHCP, pese a que el Ministerio no cuenta con ninguna participación en estas empresas? En caso de que la respuesta sea afirmativa, ¿Cuál sería el valor por el cual se contabilizarían estas inversiones?

Contexto: Pese a no tener una participación accionaria, el MHCP ejerce control al dirigir las políticas operativas y financieras de estas empresas de conformidad con las facultades

le fueron conferidas en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

4. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales (1,03%), podría clasificarse como una inversión en controlada o en asociada?

Contexto: Aunque el MHCP no intervenga en la Junta Directiva y su participación accionaria no lo otorgue control, influencia significativa o control conjunto, la Nación ejerce control sobre la empresa a través del Patrimonio Autónomo de Remanentes de ADPOSTAL en liquidación.

5. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en BANCOLEX (7,85%), podría clasificarse como una inversión en asociada?

Contexto: El MHCP tiene representación en uno de los cinco renglones de la Junta Directiva y, aunque sus apreciaciones no son decisivas, son tenidas en cuenta en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa. La participación de la Nación es del 99,72%, en cabeza mayoritariamente del Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

6. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Artesanías de Colombia (24,05%), podría clasificarse como una inversión al costo?

Contexto: El MHCP no tiene representación en la Junta Directiva y por consiguiente no tiene la capacidad para intervenir en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa. La participación accionaria mayoritaria la ejerce la Nación a través de PROCOLOMBIA.

7. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en TRANSELCA (0,0006%), podría clasificarse como una inversión en controlada?

Contexto: El MHCP no cuenta con representación en la Junta Directiva, no dirige, ni participa de manera directa en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa, sin embargo, el control de la empresa lo ejercen empresa sobre las cuales el MHCP cuenta con participación accionaria mayoritaria. En este sentido, se consulta si la condición de subsidiaria de una controlada podría otorgar la condición para que pueda ser clasificada por el Ministerio como controlada.

8. ¿La participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. (15,61%), podría clasificarse como una inversión en asociada, pese a que se tiene una baja participación accionaria?

Contexto: El MHCP tiene representación en la Junta Directiva de la empresa y tiene la capacidad de intervenir en la definición de las políticas operativas y financieras de la empresa sin que se configure control.

9. ¿Cómo se calcularía el valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas, particularmente en las participaciones patrimoniales que la Nación tiene en empresas como Banco Agrario, SATENA, CISA, Empresa Multipropósito de URRÁ y Empresa de Energía de San Andrés?

10. ¿Cómo se daría cumplimiento a la condición prevista en las Normas de inversiones en controladas y asociadas para aplicar el método de participación de patrimonial, referente a tener a disposición los estados financieros del MHCP y los de sus controladas y asociadas bajo políticas contables uniformes, dada la diversidad de entidades en las que se tiene participación, todas con funciones de cometido estatal y marcos normativos diferentes?

11. ¿Cómo se daría cumplimiento al literal c) del numeral 1.1.5 inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos del Instructivo 002 de 2015, el cual hace referencia a la eliminación del saldo de las provisiones de estas inversiones acumulado al 31 de diciembre de 2017?

Contexto: El MHCP cuenta con algunas inversiones totalmente provisionadas y al eliminar el importe de la provisión, el costo histórico de la inversión no reflejaría la realidad de los aportes realizados en empresas cuyo patrimonio es negativo, como es el caso de SATENA y Colombia Telecomunicaciones.

12. ¿Cómo se daría cumplimiento al literal f) del numeral 1.1.5 inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos del Instructivo 002 de 2015 a 1° de enero de 2018?

Contexto: Desde el momento en que las empresas receptoras de la inversión reportaron la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación, el MHCP incorporó esta información a sus estados contables básicos mediante la aplicación del Método de Participación Patrimonial.

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

CONSIDERACIONES

Preguntas 1 a 8. Clasificación de participaciones accionarias como inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos o de administración de liquidez:

El artículo 24 de la Ley N° 819 de 2003, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 24. Representación de los intereses de la Nación en empresas de servicios públicos domiciliarios. En las asambleas y juntas directivas de las empresas de servicios públicos en las cuales la Nación tenga participación accionaria, los intereses de la Nación serán representados por funcionarios de la planta de personal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Estos funcionarios deberán rendir informes sobre las decisiones en las que hubieran participado cuando le sean solicitados por el Ministro.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.1. y 1.2. de la Norma de inversiones de administración de liquidez, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“1.1. Reconocimiento

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

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que la entidad tiene la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento." (Subrayado fuera de texto)

La Norma de inversiones en controladas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala:

"...5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión. Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en la participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función

de la controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la controlada es el responsable inicial. (...)

5.5. Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados y sobre los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene el control sobre otra entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de inversiones en asociadas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“...6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

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

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de influencia significativa sobre la entidad 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.

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

6.5. Revelaciones

La entidad 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 otra entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de acuerdos conjuntos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, estipula:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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.

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

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

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

7.3. Revelaciones

La entidad revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados, y los cambios en esos juicios y supuestos, para determinar si tiene control conjunto de un acuerdo." (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 9. Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas:

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

"19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO (...)

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas. (...)

19.3. Reconocimiento

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... (...)

19.4. Medición del Valor Recuperable (...)

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso. (...)

19.4.2. Valor en uso

El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y
- b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

19.4.2.1 Estimación de los flujos futuros de efectivo

El cálculo del valor en uso reflejará la estimación de los flujos futuros de efectivo que la entidad espere obtener del activo. Para tal efecto, la entidad realizará las siguientes acciones:

- a) Efectuar las proyecciones de los flujos de efectivo teniendo en cuenta hipótesis razonables y fundamentadas que representen las mejores estimaciones de la entidad sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presenten a lo largo de la vida útil restante del activo, otorgando un peso más significativo a las evidencias externas a la entidad.
- b) Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que se hayan aprobado por la entidad, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos; la proyección tampoco incluirá entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

- c) Estimar las proyecciones de flujos de efectivo para el periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Con este fin, la entidad extrapolará las proyecciones de los literales anteriores utilizando escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pueda justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor. (...)

19.4.2.2 Determinación de la tasa de descuento aplicable

La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero

como a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado.

La tasa a utilizar podrá ser a) el costo promedio ponderado del capital determinado empleando técnicas como el Modelo de Precios de los Activos Financieros; b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

No obstante, la tasa empleada se ajustará para a) reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos y b) excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos o los riesgos para los cuales, los flujos de efectivo estimados se hayan ajustado.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 10. Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial:

El numeral 5.3 de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5.3. Medición posterior (...)

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.3 de la Norma de inversiones en asociadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, prescribe:

“6.3. Medición posterior (...)”

Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la asociada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

Si los estados financieros de la entidad inversora y los de la asociada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la asociada correspondan con las empleadas por la entidad inversora.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 11. Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo señala:

“...1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

g) Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.

h) Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

i) Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.18. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo (...)

Si existen indicios de deterioro, la entidad comprobará el deterioro del valor de sus activos a partir de la comparación del valor en libros del activo, después de aplicar lo establecido en el presente Instructivo, con su importe recuperable. Este último corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. No obstante, si no es factible determinar el valor de mercado menos costos de disposición, el importe recuperable estará dado por el valor en uso.

Si el valor recuperable es inferior al valor en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro, reduciendo el importe en libros del activo. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Definir una política contable para identificar los activos generadores de efectivo que, dada su materialidad, deban ser objeto de análisis de deterioro.

b) Determinar si a la fecha transición, existen indicios de deterioro para propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles con vida útil finita; activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

c) Calcular el valor recuperable de los activos que tienen indicios de deterioro, de los intangibles que tienen vida útil indefinida y de los intangibles que surgen en un proyecto de desarrollo. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos costos de disposición y el valor en uso. Para ello, se tendrá en cuenta lo siguiente:

i) Si el valor de mercado menos los costos de disposición del activo es superior al valor en libros, el activo no se encontrará deteriorado y no habrá lugar al reconocimiento de pérdidas por deterioro.

ii) Si el valor de mercado menos los costos de disposición es inferior al valor en libros, se calculará el valor en uso, el cual corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener del activo. La estimación del valor en uso del activo conllevará estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

iii) Si no es factible determinar el valor de mercado menos costos de disposición, el importe recuperable será el valor en uso.

d) Reconocer la pérdida por deterioro cuando el valor recuperable sea inferior al valor en libros. Dicho deterioro se contabilizará en una cuenta valuativa del activo correspondiente afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 12. Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015:

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo establece:

“...1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos (...)”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)”

f) Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial. (...)” (Subrayado fuera de textos)

Por otro lado, el numeral 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, prescribe:

“12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES (...)

Para la determinación de las variaciones patrimoniales de inversiones en empresas que no se encuentren en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe efectuarse previamente la homologación técnica respectiva.” (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, la CGN mediante el concepto N° 20172000000331 del 14 de julio de 2016, dirigido al doctor Óscar Miguel Díaz Romero, Coordinador de Contabilidad del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MCIT), expresó:

“...Para efectuar los respectivos cálculos y registros contables de la actualización de la inversión por el método de participación patrimonial, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, junto con la controlada, deben adoptar las estrategias necesarias para disponer de los estados financieros de Bancóldex S.A con corte a 31 de marzo de 2016, sobre los cuales debe efectuarse previamente la homologación técnica a los criterios contables aplicados por el inversor, con el objetivo de lograr que la información financiera de la controlada esté acorde a los parámetros contable usados por la controladora y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. (6,23%)

La clasificación de la inversión en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., no sólo depende de la facultad que tiene el MHCP para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de la empresa con motivo de la intervención por parte de Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sino que también obedece a una serie de aspectos que ayudan a formar un juicio profesional sobre la naturaleza y demás características particulares de la relación existente entre ambas entidades.

Dentro de los aspectos que tendrá en cuenta el MHCP para formar su juicio profesional, se

encuentran los siguientes:

a) Un inversor ejerce control sobre una participada, cuando tiene derecho a recibir los beneficios variables o se expone a los riesgos relativos a la inversión y utiliza su poder para afectar la naturaleza o la cuantía de dichos beneficios o riesgos, con independencia de su participación patrimonial.

Por lo anterior, es de anotar que el poder para dirigir las políticas operativas y financieras de la participada no es, en sí mismo, un indicio suficiente para evidenciar la existencia de control, pues es necesario, comprobar que el inversor se beneficia de las actividades de la participada y se expone al riesgo de una pérdida potencial.

En este orden de ideas, la participación en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. se clasificará como una inversión en controlada, si a partir del juicio profesional empleado por el MHCP, se concluye que este, además de dirigir las actividades relevantes de la empresa, utiliza su poder para disponer o decidir sobre el valor o la manera como recibe los beneficios provenientes de la inversión, o el valor o la forma como asume los riesgos que podrían afectar su situación financiera, como por ejemplo, las obligaciones financieras y operativas a cargo de la empresa que tendría que asumir en el evento en que esta no pueda atenderlas.

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

Al evaluar si el MHCP ejerce influencia significativa sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., se requiere corroborar si este posee directamente o a través de sus subsidiarias el 20% del poder de voto en la Empresa, con independencia de su participación patrimonial del 6.23%.

Ahora bien, es posible que el MHCP no posea directa o indirectamente el 20% del poder de voto en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P, pero logre argumentar la existencia de influencia significativa sobre la misma, utilizando una o varias de las siguientes premisas:

- El Ministerio tiene representación en el órgano de dirección de la Empresa.
- El Ministerio participa en los procesos de fijación de las políticas de la Empresa.
- El Ministerio efectúa transacciones significativas con la Empresa.
- El Ministerio intercambia personal directivo con la Empresa.
- El Ministerio suministra información esencial para la operación de la empresa.

En razón de lo expuesto, corresponde al MHCP efectuar un análisis integral de las diferentes circunstancias que podrían confirmar la existencia de influencia significativa sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., para que la participación accionaria pueda ser catalogada como una inversión en asociada.

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

A efectos de determinar si el MHCP ejerce control conjunto sobre Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., es necesario verificar que se cumplan con los siguientes requisitos:

- Existe control colectivo sobre la empresa, es decir todos los accionistas o un grupo de ellos dirigen las actividades relevantes de la misma.
- Ningún accionista controla de forma individual la empresa.
- Las decisiones sobre las actividades relevantes de la empresa se aprueban con el consentimiento de todas la partes que ejercen que comparten el control.
- Adicionalmente, conviene indicar que al efectuar el análisis sobre el control conjunto sobre la empresa, el MHCP debe validar los siguientes parámetros:
- Los accionistas que comparten el control de la empresa están expuestos y asumen los riesgos inherentes a la participación.
- Los accionistas que comparten el control de la empresa se benefician de las actividades que ésta desarrolla.
- Los accionistas que comparten el control utilizan su poder para afectar la naturaleza y la cuantía de los riesgos y beneficios relativos a la participación, con independencia de su participación patrimonial.

d) Cuando una inversión no reúna los requisitos descritos en los literales a), b) y c) para ser clasificada como inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, debe ser catalogada como una inversión de administración de liquidez y se clasificará en una de las categorías enunciadas en el numeral 1.2. de la Norma de inversiones de administración de liquidez, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Así lo anterior, corresponde al MHCP emplear su juicio profesional para clasificar la participación accionaria del 6,23% que tiene el MHCP en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., pues dependiendo de las circunstancias específicas que puedan presentarse en un

momento determinado podría clasificarse en una u otra categoría.

En todo caso, el MHCP revelará información sobre los juicios y supuestos significativos realizados para clasificar la participación accionaria en Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., y los cambios en esos juicios y supuestos cuando existan nuevas circunstancias que proporcionen evidencia objetiva para efectuar una reclasificación a otra categoría.

2. Clasificación de las participaciones accionarias en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. (27,03%), Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (13,53%) y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P. (24,97%).

En relación con su inquietud sobre si las participaciones accionarias que tiene el MHCP en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P., pueden clasificarse como inversiones en controladas o asociadas pese a tener una participación inferior al 50%, se reitera que la clasificación de las inversiones depende del análisis integral de varios aspectos que caracterizan la relación existente entre el inversor y las participadas.

Si bien el porcentaje de participación patrimonial, es uno de los diferentes aspectos a considerar, este es insuficiente, en sí mismo, para determinar en qué categoría deben clasificarse las inversiones, pues no necesariamente representa el poder de voto actual o potencial del inversor para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las empresas receptoras de la inversión.

Adicionalmente, conviene señalar que el poder de voto actual o potencial para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las participadas, no debe analizarse de forma aislada de las demás condiciones que proporcionan elementos de juicio para clasificar las inversiones. Por este motivo, la participación del MHCP en las juntas directivas y asambleas de las empresas en las cuales se tiene participación accionaria, debe contrastarse con los diferentes aspectos abordados en el numeral 1 de la sección de conclusiones de este concepto

Conforme a lo anterior, el poder de voto que, en virtud del artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003, ejerce el MHCP en las asambleas y juntas directivas de las empresas de servicios públicos en las cuales la Nación posee una participación accionaria, no es una evidencia concluyente para confirmar la existencia de control, pues el análisis debe ser complementado con la capacidad que tiene el Ministerio para afectar de manera favorable o desfavorable sus estados financieros en relación con los beneficios obtenidos y de los riesgos asumidos por su participación.

Una vez que el MHCP realice el análisis correspondiente, los juicios y supuestos significativos utilizados para clasificar sus inversiones en Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P., Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. y Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. E.S.P., serán revelados a los usuarios de la información financiera, a fin de que estos logren un acuerdo sobre la fidelidad en la representación de estas participaciones.

3. Reconocimiento en los estados financieros del MHCP de las participaciones accionarias que tiene la Nación, en cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. (55,68%), Electrohuila S.A. E.S.P. (83,05%) y Electrocaquetá S.A. E.S.P. (72,35%).

Para que una entidad pueda reconocer una inversión en controlada, asociada o negocio conjunto, esta debe poseer una participación accionaria en una empresa societaria, condición que no se cumple en el caso consultado.

Por consiguiente, el MHCP no podrá reconocer en su contabilidad las participaciones accionarias que tiene la Nación, en cabeza del MME, en Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., Electrohuila S.A. E.S.P. y Electrocaquetá S.A. E.S.P., pese a que pueda dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de estas empresas conforme a lo estipulado en el artículo 24° de la Ley N° 819 de 2003.

En este sentido, la CGN insiste en que la condición de dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de una empresa, es insuficiente, per se, para confirmar la existencia de una inversión en controlada o asociada, como se ha explicado en los numerales 1 y 2 de la sección de conclusiones de este concepto.

4. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales (1,03%).

La clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Servicios Postales Nacionales, dependerá del análisis que efectúe el Ministerio con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones este concepto y revelará a los usuarios de la información financiera, los juicios y supuestos significativos empleados para clasificar su inversión.

5. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en BANCOLDEX (7,85%)

Corresponde al MHCP, realizar la clasificación de su inversión en BANCOLDEX con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones de este concepto y revelar a los usuarios de la información financiera, los juicios y supuestos

significativos que fueron empleados a efectos de llegar a un acuerdo sobre la representación fiel de esta participación accionaria en los estados financieros.

6. Clasificación de la participación accionaria que tiene MHCP en Artesanías de Colombia (24,05%)

En relación con su inquietud sobre si la inversión que tiene el MHCP en Artesanías de Colombia debe clasificarse como una inversión de administración de liquidez en la categoría del costo dado que el Ministerio no cuenta representación en la Junta Directiva, debe señalarse que si después del análisis de los demás aspectos que caracterizan la relación existente entre MHCP y Artesanías de Colombia, este determina que no ejerce control, influencia significativa o control conjunto con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones de este concepto, este clasificará su participación accionaria como una inversión de administración de liquidez en la categoría del costo, considerando que la acción de esta empresa no se negocia en el mercado de valores.

7. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en TRANSELCA (0,0006%).

En relación con su inquietud sobre si la inversión que tiene el MHCP en TRANSELCA debe clasificarse como una inversión en controlada, en su condición de controlada de una de sus subsidiarias, es importante señalar que el Ministerio evaluará su poder de voto actual o potencial para dirigir o intervenir en las decisiones de política financiera o de operación de las participadas en conjunto con el poder ejercido con subsidiarias o partes relacionadas.

No obstante, como se ha mencionado en los numerales 1, 2 y 3, el poder de voto, no es una evidencia concluyente, por sí misma, para confirmar la existencia de control sobre una entidad, razón por la cual, el Ministerio formará su juicio profesional para clasificar su inversión con base en el análisis de los demás aspectos que describen las demás condiciones particulares de la relación entre el Ministerio y TRANSELCA.

8. Clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P. (15,61%).

La clasificación de la participación accionaria que tiene el MHCP en Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. E.S.P., dependerá del análisis que efectúe el Ministerio con base en los lineamientos señalados en los numeral 1, 2 y 3 de la sección de conclusiones este concepto y revelará a los usuarios de la información financiera, los

juicios y supuestos significativos empleados para clasificar su inversión.

9. Cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas

Para efectos del cálculo del valor en uso de las inversiones en controladas o en asociadas, el Ministerio aplicará el numeral 19.4.2 de la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue transcrito en la numeral 9 de la sección de consideraciones de este concepto.

Conforme a lo anterior, las entidades que tengan inversiones en controladas o asociadas deberán estimar los flujos netos de efectivo futuros derivados de su participación accionaria y aplicarán una tasa de descuento para traer a valor presente estos flujos de efectivo futuro.

Corresponde a cada entidad definir la metodología más idónea para calcular el valor en uso, contemplando el uso hipótesis razonables, escenarios y las diversas métricas que ofrecen las áreas de la economía y las finanzas.

10. Uniformidad de políticas contables de las controladas o asociadas y de la inversora para la aplicación del Método de Participación Patrimonial.

Dada la diversidad de empresas con funciones de cometido estatal y marcos normativos diferentes en las cuales el MHCP tiene participación accionaria y sobre las cuales puede ejercer control o influencia significativa, es necesario que previo a la aplicación del método de participación patrimonial, se efectúe una homologación técnica de los estados financieros de estas empresas considerando los criterios utilizado por el Ministerio, con el objetivo de lograr que la información financiera de la controlada o asociada esté acorde a los parámetros contables usados por el inversor y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas.

11. Eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015.

Frente a la preocupación manifestada por el MHCP sobre la eliminación del saldo acumulado a 31 de diciembre de 2017 de las provisiones de inversiones en controladas y asociadas con ocasión a la aplicación del literal c) del numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015, pues el costo histórico de la inversión no reflejaría la realidad económica de los

aportes realizados en empresas cuyo patrimonio es negativo, es importante señalar que el los literales g), h) e i) de este mismo numeral obliga a las entidades identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de estas inversiones, calcular el valor recuperable de las mismas y reducir el valor de la inversión afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, cuando el valor recuperable de la inversión sea inferior a su valor en libros.

12. Precisiones sobre la cuenta de Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las empresas en donde el MHCP tiene inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, con ocasión a la aplicación del Instructivo 002 de 2015:

En la fecha de transición, los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de las controladas, asociadas o negocios conjuntos del MHCP deberán afectar directamente la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación del Ministerio.

Lo anterior, considerando que el MHCP debió hacer la homologación técnica respectiva para previo a aplicar el método de participación patrimonial en cumplimiento el numeral 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, de modo que en su contabilidad actual no se debe estar reflejando el impacto en la situación financiera de las empresas controladas, asociadas o negocios conjuntos por la transición al nuevo marco de regulación.

En consecuencia, el MHCP deberá ajustar su información financiera con el propósito de dar cumplimiento a la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y pueda llevar a cabo la actividad señalada en el literal f) del numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015 a 1° de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000103241 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Saldos iniciales en Muebles y Enseres con saldo cero(\$0)

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de saldos iniciales en Inversiones que no generan beneficios económicos Determinación de Saldos Iniciales para el 1 de Enero del 2018, tomando como base los sados finales a 31 de diciembre de 2017.

Doctora:

ALEXANDRA ALFONSO AVILA

Contadora Pública

Indeportes Boyacá

Avenida Villa Olímpica Casa del Deporte

Boyacá - Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a comunicación radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044532, del 3 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

De manera respetuosa y por considerarlo de su competencia, me permito solicitar concepto sobre los siguientes procesos que tienen que ver con la transición al nuevo marco normativo Resolución N° 533 del 08 de octubre de 2015.

1. En qué momento se deben y pueden aplicar las instrucciones para la transición al marco normativo para Entidades de Gobierno establecidos en el instructivo N° 002 de 2015, emitido por la CGN. (...)
2. Indeportes Boyacá tiene una inversión en acciones en el Club Deportivo Patriotas Boyacá, son unas acciones que en los últimos años no han generado Dividendos y como activo monetario genera riesgo de pérdida del valor nominal. Es pertinente reconocer estas acciones dentro de los activos del instituto?
3. Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en

ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

CONSIDERACIONES

ENTIDADES DE GOBIERNO RESOLUCION N°533 de 2015

1. Momento de aplicación del Instructivo N° 002 de 2015

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

(...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016, expedida por la CGN, es su artículo 1 establece: “Modifíquese el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedara así:

ARTICULO 4. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

“Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, a31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

La Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, “Por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en su artículo 15 establece:

“Formulario de la categoría estado de situación financiera de apertura - convergencia. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales

obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA

La estructura y composición se detallan a continuación:

CÓDIGO CGN
NOMBRE DE LA ENTIDAD
AL 01/01/2018
CGN 2015_001_SI_CONVERGENCIA
Miles de pesos

Código de Subcuenta	Nombre de la Subcuenta	Saldo inicial 01-01-2018	Ajustes por errores y reclamaciones		Ajustes por convergencia		Reclasificaciones por convergencia		Saldo ajustado a 01-01-2018	Saldo Corriente	Saldo no corriente
			Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito			
1.1.05.01	Caja Principal										
1.1.05.02	Caja menor										
1.1.15.06	Compromisos de reventa de cuentas por cobrar										
1.3.05.01	Retas por Cobrar										

Código de la subcuenta: Corresponde a la nomenclatura definida en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, y a lo establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, lo cual permite mostrar los registros realizados para la convergencia.

Nombre de la subcuenta: Corresponde a las denominaciones definidas en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo inicial al 01-01-2018: Corresponde a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2017, de los grupos de activos, pasivos y patrimonio y cuentas de orden, del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, una vez realizado el respectivo cierre contable y su traslado.

Para las subcuentas nuevas, incorporadas mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Ajustes por errores y reclasificaciones: Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.

Ajustes por convergencia: Corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas contables definidas.

Reclasificaciones por convergencia: Corresponde al traslado de un concepto anterior a una nueva codificación, sin diferencia de valor. Surgen por el cambio del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo ajustado al 01-01-2018: Corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débito y crédito por ajustes (errores y convergencia) y reclasificaciones, de las respectivas subcuentas según su naturaleza, obtenidos en el proceso de convergencia al Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Para las subcuentas no incluidas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Saldo final corriente: Corresponde a la porción corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo.

Saldo final no corriente: Corresponde a la porción no corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo”.

Manejo de Acciones de Club Deportivos

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en su capítulo 1 Activos establecen:

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1.Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.(Subrayado fuera de texto).

El instructivo No 002 de octubre 8 de 2015 establece:

1.1.1 Inversiones de administración de liquidez

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

Las inversiones de administración de liquidez se clasifican atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

Para efectos de la transición téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas inversiones pueden estar clasificadas en las categorías de inversiones de administración de liquidez, inversiones patrimoniales en entidades de liquidación, inversiones patrimoniales en entidades no contraladas o en inversiones con fines de política.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

12- ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas de los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se colocan con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia; así como aquellos representados en instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También incluye las inversiones que se efectúan con la intención de controlar, influir significativamente o controlar conjuntamente las decisiones de la entidad receptora de la inversión, las inversiones en entidades en liquidación y los instrumentos derivados con fines de especulación y con fines de cobertura

1224 ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni

control conjunto, y b) instrumentos de deuda que no tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociarlos o de conservarlos hasta su vencimiento.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

3125- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

SE DEBITA CON:

- El valor de los bienes y derechos retirados.
- El valor de las obligaciones incorporadas.
- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.

- El menor valor originado en la medición de los activos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- El valor de las obligaciones retiradas.
- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

- Bienes Inmuebles con saldo cero (\$)

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

103.CONFIABILIDAD. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...) (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo se establece:

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo. (...) (Subrayados fuera del texto)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES.

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...) (Subrayado fuera de texto)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio. (...) (Subrayados fuera de texto)

18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación. (...) (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

ENTIDADES DE GOBIERNO

El cierre contable de los estados Financieros del año 2017 deberá efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 del 2008; a partir de este cierre, las Entidades

determinarán los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución N° 693 de 2016, los cuales corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. Como consecuencia de ello, se deberá adelantar un procedimiento coyuntural e independiente, mediante el cual se puedan determinar los saldos iniciales, medidos bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en forma independiente de los movimientos mediante los cuales se registren los hechos económicos ocurridos durante la aplicación del tal normatividad.

El proceso de preparación de la información debe involucrar los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. A efectos de determinar los saldos iniciales para la vigencia del año 2018, la Entidad deberá conservar la trazabilidad que realice por los registros contables que se generen, en forma tal que se pueda suministrar la información de que trata el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, donde se definen los lineamientos para la presentación de la información contable que incorpora el reconocimiento, eliminación, reclasificación y valoración de hechos económicos, los cuales formarán parte de los saldos iniciales de la Entidad, pero no deberán ser incluidos dentro del movimiento de enero de los Estados Contables de la vigencia del año 2018.

Los rubros a utilizar en este procedimiento especial, corresponden a los sobrevivientes al 31 de diciembre de 2017, habilitados en el Catálogo General de Cuentas denominado CGC Versión 2007.16 y a los rubros en que se homologarán los saldos bajo la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016.

2) Respecto de la Inversión que Indeportes Boyacá tiene en el club Deportivos Patriota, la Entidad deberá proceder a analizar las características del título donde determinará si es procedente seguirla reconociendo en los Estados Financieros de la Entidad como inversión, evaluando específicamente si es probable que a futuro genere rendimientos provenientes de las fluctuaciones de su precio, por ejemplo en el caso de una venta; o de los flujos contractuales del título durante su vigencia, es decir recibir del mismo dividendos o su equivalente, para lo cual efectuará un registro en la cuenta 1224- ACTIVOS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado sobre el título del documento la Entidad concluye que la acción del club deportivo no cumple con las condiciones

necesarias para reconocer la acción como una inversión, la Entidad deberá proceder a eliminar su valor en la fecha de transición al determinar los saldos iniciales de la Entidad generando un débito en la 314502-Inversiones e Instrumentos Derivados de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Indeportes Boyacá tiene dentro de su inventario de PPYE, bienes inmuebles en uso (escritorios, archivadores, sillas entre otros), que en contabilidad reportan valor en ceros. ¿El instituto puede realizar una asignación del costo atribuido de los activos en sus saldos iniciales que se encuentren en valor cero (\$0), con relación a un valor de referencia en el mercado y que este sea el valor del costo?

Los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso, indican que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando se deprecie en su totalidad, cuando aún los bienes siguen generando beneficios económicos, incumplimiento de esta forma lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

La vida útil debe revisarse anualmente y si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, deberá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

En este sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta

correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente las normas técnicas relativas a los activos, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de Propiedad Planta y Equipo. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues cuenta con bienes muebles con saldo cero, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar los registros correspondientes, y se reconozcan de manera correcta la cuenta de Propiedad Planta y Equipo, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, el cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, de cara al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017 y su anexo, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado le es útil para determinar los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo para el período contable 2018 bajo el nuevo Marco Normativo en relación con los activos que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en las mencionadas normas y el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000105301 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Préstamos por cobrar Inventarios Otros activos
	SUBTEMAS	Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

Doctora:
CATALINA NARANJO AGUIRRE
Subsecretaria de Presupuesto y Gestión Financiera
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003352, del 31 de enero de 2017, mediante la cual formula las siguientes inquietudes:

1. ¿Son objeto de evaluación de indicios y cálculo de deterioro los recursos entregados en administración, avances y anticipos y los pagos anticipados para la adquisición de bienes y servicios?
2. ¿Cuáles son las normas que se deben aplicar para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios, toda vez que estos

activos no están dentro del alcance de las normas de Deterioro del valor de los activos generadores efectivo ni de Deterioro del valor de los activos no generadores efectivo?

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

CONSIDERACIONES

1. Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios.

Los numerales 2.1 y 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“2.1. Reconocimiento

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

2.4. Medición posterior (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado

y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados.” (Subrayado fuera de texto)

2. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

El numeral 1.4 de la Norma de inversiones de administración de liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“1.4. Medición posterior

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

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado (...)

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

1.4.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado (...)

16. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva de la inversión en la fecha de medición del deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

17. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio (...)

21. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor inicialmente reconocido (neto de cualquier reembolso de principal o amortización del mismo, cuando a ello haya lugar) y el valor de mercado en la fecha de medición del deterioro, cuando este último sea menor, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocida. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo. Para tal efecto, la entidad reducirá la pérdida acumulada reconocida en el patrimonio que corresponda al valor del deterioro a reconocer como gasto en el resultado del periodo.

22. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas como gasto en el resultado, que correspondan a inversiones en instrumentos de patrimonio, no se revertirán. Para el caso de inversiones en instrumentos de deuda, si en un periodo posterior el valor de mercado aumenta y dicho aumento está relacionado con eventos objetivamente relacionados con el origen del deterioro, la entidad disminuirá el valor del deterioro acumulado afectando el resultado del periodo.

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

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

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

25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad 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.

26. Las inversiones en títulos de deuda serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva de que estas se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para instrumentos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

27. Para el caso de las inversiones en títulos de deuda, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“2.4. Medición posterior (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.”
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.4 de la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“3.4. Medición posterior (...)

9. Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo 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), descontados utilizando la tasa de interés efectiva del préstamo en la

fecha de medición del deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo.

10. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas ni excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9.3. de la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, prescribe:

“9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

21. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará. (...)

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios.

No son objeto de estimaciones de deterioro los recursos entregados en administración, los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores ni los pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, por las siguientes razones:

Los recursos entregados en administración, no representan derechos a favor de la entidad, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, o equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en activos, costos, gastos o disminución de pasivos en la medida que sean utilizados.

La misma lógica se aplica en el caso de los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, teniendo en cuenta que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

Ahora bien, si la entidad tiene el derecho a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo o un incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados y bienes y servicios pagados por anticipado, deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar, y por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

2. Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios.

Las normas de Deterioro del valor de los activos generadores efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores efectivo, no contemplan el reconocimiento, medición,

revelación y presentación del deterioro del valor de las inversiones de administración de liquidez, cuentas por cobrar, préstamos por cobrar e inventarios considerando que su desarrollo está comprendido en los apartados de medición posterior de las normas aplicables a cada uno de estos activos; es decir, que cuentan con un lineamiento normativo específico como se detalla en la transcripción efectuada en el numeral 2 de la sección de consideraciones de este concepto.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto 20172000055091 del 30-08-2017

20172000064301 del 12-10-2017

20172000105861 del 23-11-2017

5.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000121 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Transferencias y subvenciones Beneficios a los empleados Patrimonio de las entidades de Gobierno Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cálculo actuarial, causación y pago de cuotas partes pensionales. Causación y pago de bonos pensionales. Reconocimiento en la entidad de los recursos del Fonpet Reconocimiento del traslado de recursos del Fonpet al Fomag

Doctor
RUBÉN GUILLERMO JUNCA MEJÍA
Director General
Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá – FONCEP
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500079762 del 9 de diciembre de 2016 mediante la cual consulta en relación con el pasivo pensional, en el contexto del nuevo marco normativo, lo siguiente:

CONSULTA 1.

1. ¿Cuál debe ser el registro contable a realizar por parte del FONCEP por concepto de las cuotas partes de pensiones por cobrar a otras entidades al momento de causar el derecho?
2. ¿Cuál debe ser el registro contable a realizar por parte del FONCEP por concepto del recaudo de las cuotas partes de pensiones por cobrar a otras entidades?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable bajo Resolución 533 de 2015, en relación al reconocimiento y revelación del pasivo pensional en lo (sic) respecta al Calculo actuarial, Cuotas partes pensionales y Bonos pensionales, entre otros?

CONSULTA No. 2

Dentro del proceso de revisión y análisis de cuentas del Balance que viene realizando el FONCEP para la adopción de las normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público — NICSP que refiere la Resolución N° 533 de 2015 para el tema del patrimonio en el FONDO DE PENSIONES PUBLICAS DE BOGOTÁ - FPPB. Solicitamos su importante colaboración en el sentido de conceptuar sobre el traslado de las cuentas del patrimonio a cuentas del pasivo para el FPPB, teniendo en cuenta que vemos procedente que el FPPB no tenga patrimonio, toda vez que los recursos con que cuenta este son para pagar obligaciones pensionales, las cuales deben estar clasificadas en cuentas del pasivo.

Como consecuencia de lo anterior, solicitamos su concepto sobre la viabilidad de manejar una cuenta independiente de fondos administrados en la Contabilidad de FONCEP, quien actúa como entidad administradora de los recursos del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, implicando esto una desagregación de los recursos propios de FONCEP.

En relación con este punto, en comunicación telefónica con el doctor Victor Manuel Jaimes, funcionario de Foncep, aclara que la reserva constituida en el Patrimonio corresponde al valor de los recursos que se encuentran en el Fonpet. Además, solicita el procedimiento relacionado con el manejo de los recursos pensionales del Fomag.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 1296 de 1994, “por el cual se establece el régimen de los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas”, estableció:

“Artículo 1º.- Objeto. El presente Decreto tiene por objeto establecer el régimen general de los fondos departamentales, distritales o municipales de pensiones públicas, que sustituyan el pago de pensiones de las entidades territoriales, cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes, en los respectivos niveles territoriales.

Artículo 2º.- Creación. Autorízase la creación de fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas, que se denominarán "Fondos de Pensiones Territoriales", a más tardar el 30 de junio de 1995, en concordancia con lo establecido en el artículo 151 de la Ley 100 de 1993.

Artículo 3º.- Naturaleza. Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas, serán cuentas especiales, sin personería jurídica, adscritas a la respectiva entidad territorial o a una distinta según la conveniencia, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario.

Artículo 4º.- Funciones. Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas tendrán las siguientes funciones en la respectiva entidad territorial:

1. Sustituir el pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sustitución o sobrevivientes, a cargo de las cajas o fondos pensionales públicos, y empresas productoras de metales preciosos insolventes, en los respectivos niveles territoriales.
2. Sustituir a las cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes pertenecientes a la entidad territorial, en lo relacionado con el pago de pensiones de aquellas personas que han cumplido el tiempo de servicio pero no han llegado a la edad señalada para adquirir el derecho a la pensión, una vez se reconozcan, siempre y cuando no se encuentren afiliados a ninguna otra administración del régimen de pensiones de cualquier orden.
3. Sustituir a las entidades territoriales, establecimientos públicos, y empresas industriales y comerciales pertenecientes a la entidad territorial, que tengan a su cargo el pago directo de pensiones, cuando ello se decida.

4. Tomar las medidas necesarias para que se dé cabal cumplimiento a la mesada Pensional adicional de que trata el artículo 142 de la Ley 100 de 1993.

5. Llevar los registros contables y estadísticos necesarios, garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el respectivo fondo.

6. Velar para que todas las entidades sustituidas en el pago de pensiones cumplan oportunamente con las transferencias de las sumas correspondientes a cada entidad por concepto de los pasivos pensionales.

7. Liquidar y sustituir en los pagos de los bonos pensionales de que trata el artículo 123 de la Ley 100 de 1993, los cuales estarán a cargo de la respectiva entidad y de las cajas o fondos pensionales públicos y empresas.(...)

Artículo 5º.- Recursos de los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas. Los fondos departamentales, distritales y municipales de pensiones públicas estarán constituidos por los siguientes recursos:

1. Las reservas pensionales que tengan las cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes que sean sustituidos por los fondos territoriales, las cuales deberán trasladarse al respectivo fondo antes de la sustitución.

2. Las sumas presupuestadas para pagos de pensiones por parte de las entidades territoriales, cajas o fondos pensionales públicos y empresas productoras de metales preciosos insolventes a quienes sustituyan los respectivos fondos, a partir de la fecha de dicha sustitución.

3. Las cuotas partes que les correspondan a las distintas entidades para efectos del pago de pensiones ya reconocidas.

4. Por lo menos el 5% de los recursos adicionales que reciban a partir de 1997, los departamentos y municipios, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 de la Ley 100 de 1993, como transferencias por los recursos provenientes del impuesto de renta y la contribución sobre la producción de las empresas de la industria petrolera en la zona Cusiana- Cupiagua.

5. Los patrimonios autónomos que hayan constituido las entidades sustituidas para el pago de los pasivos pensionales, incluido el constituido para el pago de bonos.

6. Las demás que le asignen para el efecto los diferentes presupuestos del orden territorial.”

Con el objeto de atender lo dispuesto en la citada ley, Bogotá, D.C., expidió el Decreto Distrital 350 de 1995 mediante el cual, crea el Fondo de Pensiones Públicas de Santa Fe de Bogotá, D.C., como una cuenta especial sin personería jurídica, adscrita a la Secretaría de Hacienda Distrital, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario. El Fondo sustituyó a partir del primero de enero de 1996 en el pago de las pensiones a las entidades señaladas en dicho Decreto, norma modificada por los decretos distritales 716 de 1996 y 339 de 1996” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 339 de 2008, "**Por el cual se reglamenta el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D. C. y se dictan otras disposiciones**", señala:

“ARTÍCULO PRIMERO. Administración de recursos. Los recursos del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, creado por el artículo primero del Decreto Distrital 350 de 1995 como una cuenta especial sin personería jurídica, adscrita a la Secretaría de Hacienda Distrital, se constituirán como patrimonio autónomo de conformidad con lo previsto por el inciso cuarto del artículo 6° la Ley 549 de 1999 y demás disposiciones legales que lo adicionen, modifiquen o reglamenten.

ARTÍCULO SEGUNDO. Objeto. A través de la entidad a la cual se halle asignado o adscrito el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D.C., se ejercerán las funciones que se indican a continuación, en las condiciones y previo el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el presente Decreto:

1. Sustituir en el pago de las obligaciones pensionales causadas así como las que se causen, en las condiciones fijadas en el presente Decreto y que correspondan a los trabajadores o extrabajadores de:

- a. Las entidades distritales del nivel central de la administración;
- b. Los establecimientos públicos;
- c. Las empresas sociales del Estado, del orden distrital;
- d. Las empresas industriales y comerciales cuyo objeto no esté relacionado con la prestación de servicios públicos domiciliarios;
- e. Los organismos de control del Distrito Capital;

f. La Liquidada Caja de Previsión Social de Bogotá y demás entidades liquidadas o que en el futuro se liquiden.

2. Pagar las obligaciones pensionales reconocidas de conformidad con las normas vigentes, por el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital-FAVIDI, por la Secretaría de Hacienda o por la entidad a la cual se hallare asignado el Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, en relación con las entidades mencionadas en el numeral 1 del presente artículo.

3. Administrar e invertir los recursos que le sean trasladados con los criterios de seguridad, rentabilidad, oportunidad y liquidez, dentro del marco del artículo 54 de la Ley 100 de 1993, el Decreto 810 de 1998, el artículo 8 del Decreto 941 de 2002, o las normas que las modifiquen o deroguen.

4. Las relacionadas con el manejo administrativo, contable, presupuestal y financiero inherentes al cumplimiento del objeto del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá D.C. y las demás que se le asignen. (...)”

En la estructura de Bogotá, D.C., el Foncep es una entidad adscrita a la Secretaría de Hacienda del Distrito, según lo señalado en el Acuerdo N° 257 de 2006, artículos 60, 61 y 65:

“Artículo 60. Transformación del Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital FAVIDI en el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. Transfórmese el Fondo de Ahorro y Vivienda Distrital - FAVIDI el cual en adelante se denominará Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, adscrito a la Secretaría Distrital de Hacienda.

Artículo 61. Integración del Sector Hacienda. El Sector Hacienda está integrado por la Secretaría Distrital de Hacienda, cabeza del Sector y por las siguientes:

Entidades Adscritas:

Unidad Administrativa Especial con personería jurídica: Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital.

Establecimiento Público: Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. (...)

Artículo 65. Objeto y funciones básicas del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP. El Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP tiene las siguientes funciones básicas:

- a. Reconocer y pagar las cesantías de las servidoras y servidores públicos del Distrito Capital.
- b. Pagar las obligaciones pensionales legales y convencionales de los organismos del Sector Central y las entidades descentralizadas a cargo del Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá y reconocer y pagar las obligaciones pensionales que reconozca a cargo de las entidades del nivel central y las entidades descentralizadas, que correspondan, de acuerdo con los mecanismos legales establecidos. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Acuerdo 02 de 2007, de la Junta Directiva del Foncep "**Por la cual se adopta la estructura interna y funcional del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP y se dictan otras disposiciones**", dispone: **ARTÍCULO 1º.- OBJETO Y FUNCIONES BÁSICAS**- El objeto y funciones básicas del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP, de conformidad con el artículo 65 del Acuerdo Distrital N° 257 de 2006, corresponden a:

- a) Reconocer y pagar el auxilio de cesantía correspondiente al régimen de retroactividad, a las servidoras y servidores públicos del Distrito Capital afiliados al Fondo.
- b) Pagar las obligaciones pensionales, legales y convencionales, y hacer los reconocimientos pensionales que por competencia correspondan al Fondo de Pensiones Públicas de Bogotá, D.C. cuya administración asume, conforme a las disposiciones y mecanismos legales establecidos en la normatividad vigente sobre la materia."

En relación con la normatividad contable pública, la Norma relativa a los Beneficios a los empleados señala:

"5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a. las pensiones a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de sus entidades liquidadas, adscritas o vinculadas; (...)

5.4.2. Medición. (...) Cuando por disposiciones legales, la entidad responsable del pasivo pensional tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

(...) Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio.(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP deberá llevar la contabilidad de la administradora y en forma independiente identificada por entidad, la contabilidad de las cesantías de los servidores públicos del Distrito Capital y otra por las obligaciones pensionales, en donde según la normatividad contable actúa como una entidad responsable del pasivo pensional.

Según el nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno a las obligaciones por concepto de pensiones que las entidades responsables deben reconocer, aplica la Norma de Beneficios a empleados-Beneficios posempleo, las cuales según el Instructivo N° 02 de 2015, deben reconocerse en la fecha de la transición, Enero de 2018 según la Resolución N° 693 de 2016, en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONSULTA 1.

Numerales 1 y 2. Respecto del procedimiento para reconocer las cuotas partes por cobrar, sigue vigente reconocer la cuenta por cobrar en el momento de la causación de la nómina de pensionados, para lo cual debitará las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor que corresponde a la entidad y 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor correspondiente a las demás entidades que concurren en la obligación, con crédito a la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Al realizar el pago de la nómina debita la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acredita la

subcuenta y cuenta de donde se dispongan los recursos mediante los cuales se efectúa el pago respectivo.

Con la recepción del pago de las cuotas partes causadas, debitala cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. a) Para el reconocimiento del cálculo actuarial de cuotas partes, cumplidas las actividades para el reconocimiento inicial de los Beneficios posempleo en la fecha de la transición, a partir del período de aplicación de la nueva normatividad, las ganancias o pérdidas actuariales afectarán el patrimonio y se reconocerán mediante un crédito o un débito según corresponda, en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y como contrapartida la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a empleados de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

Cuando se trate del pago de cuotas partes a cargo, la entidad causará el pasivo debitando la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES con crédito a la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, que será cancelada con el pago de las cuotas partes.

b) En relación con los Bonos pensionales, tratándose de bonos provisionales serán reconocidos en cuentas de orden debitando la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA, acreditando la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Una vez expedido el acto administrativo en donde la entidad emisora reconoce al tercero el derecho al bono pensional, cancela la cuenta de orden y reconoce el bono emitido mediante un débito a la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, con crédito a la subcuenta 291901-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2919-BONOS EMITIDOS, cuenta que será cancelada con el pago efectivo del bono pensional.

CONSULTA 2.

Según lo anotado inicialmente, el Foncep llevará la contabilidad del pasivo pensional de los servidores y servidoras del Distrito Capital, por valor del cálculo actuarial que según se anotó en el punto 3a) será reconocido como pasivo pensional en la respectiva subcuenta, según se trate de pensiones actuales, pensiones futuras o cuotas partes pensionales,

afectando el patrimonio con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

Por su parte, en el activo reconocerá los recursos y bienes que conforman el plan de activos para beneficios posempleo que pueden comprender Efectivo, Recursos entregados en administración, Inversiones, Encargos fiduciarios, Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión y demás activos que la entidad destine para el pago de estas obligaciones.

Del plan de activos para beneficios posempleo hacen parte los recursos que en el Fonpet se encuentran a nombre de la entidad, los cuales se originan en la distribución de los recursos que el Gobierno Nacional transfiere a la entidad territorial, los cuales inicialmente se causan debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, por el valor total de la transferencia.

Posteriormente, cuando la DGTNCP gira la transferencia y descuenta el valor con destino al Fonpet, la entidad territorial registrará débitos en la subcuenta y cuenta que se afecta con los recursos girados, en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO por el importe consignado directamente en Fonpet, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Según se aprecia en el procedimiento anotado, que es similar al aplicado en el Régimen precedente, al patrimonio no se lleva registro alguno por los recursos recibidos en el Fonpet.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de los recursos trasladados del Fonpet al Fomag, nos permitimos informar que mediante radicado CGN No. 20162300022211 del 11 de octubre de 2016, dirigido a la Doctora Olga Rocío Gil Quintero, Contadora del Municipio de Medellín, anexo al presente, la CGN señaló el tratamiento contable a aplicar por las entidades territoriales que presentan pasivos pensionales y son financiados con los recursos de la entidad en Fonpet, desde donde son trasladados al Fomag para el pago de la nómina de pensionados y de las prestaciones sociales de los docentes afiliados a este último fondo.

CONCEPTO No. 20172000000311 DEL 05-01-2017

MARCO	Entidades de Gobierno
Contaduría General de la Nación	
Régimen de Contabilidad Pública	

187

1	NORMATIVO	
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Ingresos fiscales Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial. Reconocimiento y medición de los intereses de mora por concepto de impuesto predial. Reconocimiento y medición en la fecha de transición de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas de la Entidad. Contratación de avalúos técnicos en la fecha de transición. Tratamiento contable de los bienes uso público en el periodo de aplicación y medición en la fecha de transición. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato.

Doctora:

Ana María Lombana

Gerente Financiero

Municipio de Cogua

Cogua - Cundinamarca

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500052092, del 29 de julio de 2016, mediante la cual solicita concepto bajo en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los aspectos:

1. ¿En qué momento se reconocen las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial? En la actualidad, se reconocen en el mes de enero de cada vigencia utilizando la base de datos suministrada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), la cual contiene información sobre los avalúos de los bienes inmuebles.
2. ¿Cómo se miden y en qué momento se reconocen los intereses moratorios de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial?
3. ¿Los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas

administrativas del Municipio deben contabilizarse en la fecha de transición como una propiedad, planta y equipo, aunque el ente territorial no tenga la titularidad jurídica de los mismos? ¿Cómo se medirían y como se efectuaría el registro contable?

4. ¿Cómo se medirían en la fecha de transición los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, considerando que el ente territorial no cuenta con los recursos para contratar avalúos técnicos?

5. ¿Cómo se miden los bienes de uso público y en qué cuenta se registran? ¿Cuáles son los criterios de medición que se deben utilizar en la fecha de transición?

6. ¿Cuál es el tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato?

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

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre el momento en el cual se reconocen las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial, en primer lugar conviene señalar que el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con el principio de devengo establece lo siguiente:

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

En segundo lugar, el numeral 2.1. de la Norma de cuentas por cobrar prevista en el anexo de la mencionada Resolución, indica:

“2.1. Reconocimiento

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." (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, los numerales 1.2. y 1.2.1. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescriben:

"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 del texto)

En cuarto lugar, el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

"Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo." (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la medición y el momento en el cual se reconocen los intereses moratorios de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial, en primer lugar es preciso señalar que los numerales 6.2.1. y 6.2.3 el Marco Conceptual dispuesto en Resolución N° 533 de 2015, estipulan lo siguiente respecto del reconocimiento de los activos y los ingresos:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

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

6.2.3. Reconocimiento de ingresos (...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, 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.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, los numerales 2.2., 2.3. y 2.4. de la de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo de la Resolución N° 533 de 2015, indican lo siguiente:

“2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de

sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.1. de la Norma de activos contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.1. Reconocimiento

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

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

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre el reconocimiento como propiedades, planta y equipo de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, es necesario enunciar en primer lugar que el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros...

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos... (...)

10.5. Revelaciones (...)

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... (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la

cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

- Calcularla depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado...

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor...

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre la dificultad en la fecha de transición para la determinación de los saldos iniciales de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas del Municipio, debido a la falta de recursos económicos para contratar los avalúos técnicos, en primer lugar conviene señalar que el numeral 4 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en relación con las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera, señala lo siguiente:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos... (...)

4.2.1. Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa como, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología como, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primera entrada, primera salida)” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre la medición de los bienes de uso público bajo el nuevo Marco normativo, la cuenta a utilizar para registrarlos y los criterios de medición para determinar saldos iniciales en la fecha de transición, en primer lugar, la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“1. Reconocimiento

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

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

11.2. Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y 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.

Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación.

Los costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asiente

el bien de uso público se reconocerán como un mayor valor de este, y se medirán por el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar. Esto, cuando dichos costos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de un bien de uso público que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

Los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

11.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado... (...)

11.4. Reclasificaciones

Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.

11.5. Baja en cuentas

Un bien de uso público se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 1.1. de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión (...)

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 1.3.2. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del nuevo Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“1.3.2. Medición

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 de texto)

En cuarto lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las Entidades de Gobierno, establece las definiciones de las siguientes cuentas:

1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN: “Representa el valor de los bienes de uso público recibidos que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de estos hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Así mismo, representa el valor de los terrenos sobre los cuales se realiza la construcción o ampliación de bienes de uso público. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1706 - BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en construcción amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas, así como el valor de los terrenos relacionados con estos.”

(...)” (Subrayada fuera de texto)

1710 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO: “Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la entidad para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1711 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas (...)” (Subrayado fuera de texto)

1720 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS: “Representa el valor de los bienes de la infraestructura de transporte que son entregados a otra entidad con el fin de que gestione contratos de concesión, así como los bienes históricos y culturales entregados a terceros para su administración, los cuales deben restituirse en las condiciones establecidas contractualmente.” (Subrayado fuera de texto)

1721 - BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA: “Representa el valor de las obras de arte, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros, que están disponibles para el uso, goce y disfrute de la comunidad” (Subrayado fuera de texto)

En quinto lugar el literal d) del numeral 1.1.10. del Instructivo N° 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las bienes de uso público para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste

afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando los bienes de uso público tengan asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.
 - ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja

afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

6. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato, debe indicarse que la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, señaló el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, en los siguientes términos:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta

198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial.

El reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio del devengo señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de

2015 y siempre que se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar aplicable a las entidades de gobierno.

Es necesario señalar que los derechos de cobro surgen con ocasión de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o con la firmeza de las liquidaciones oficiales o de los actos administrativos que determinen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues es necesario que las providencias emitidas por el Municipio se encuentren en firme para que sean ejecutables.

Como consonancia con lo anterior, no es viable, como tampoco lo ha sido bajo las normas del Régimen de Contabilidad Pública vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017, efectuar reconocimiento de derechos e ingresos a comienzos de enero, sobre la base de meras expectativas cifradas en los avalúos catastrales, sin que se hayan materializado elementos sustantivos que permitan evidenciar las posibilidades de recaudo de los tributos.

En este orden de ideas, los hechos económicos que se deriven de las declaraciones tributarias presentadas y de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que establecen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, deben registrarse de la siguiente manera:

Los hechos económicos que se originen de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que no se encuentran en firme, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que se determine que contra de estas providencias no procede ningún recurso, según lo establecido en el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011 y en el estatuto tributario adoptado por el Municipio.

A su vez, los hechos económicos que surjan de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, pero sobre los cuales no existe un grado de certidumbre suficiente de recaudo, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Por su parte, los hechos económicos que se generen de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, y 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, deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos en los estados financieros de la Entidad.

2. Reconocimiento y medición de los intereses de mora por concepto de impuesto predial.

Los intereses de mora de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto predial deben reconocerse, cuando el Municipio pueda ejercer el control sobre el derecho, exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable, de conformidad con las condiciones para reconocimiento de los activos y los ingresos, previstas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Si se determina que se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, los intereses de mora deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción; es decir, por el valor que se espera recaudar.

Ahora bien, si en una medición posterior, el Municipio evidencia que existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos a cargo del contribuyente o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, hasta tanto la entrada de beneficios económicos al ente territorial pase a ser prácticamente cierta, para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar.

3. Reconocimiento y medición en la fecha de transición de los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran las oficinas administrativas de la Entidad.

Corresponde al Municipio de Cogua realizar juicios profesionales para determinar si los predios pendientes de legalizar en donde se encuentran sus oficinas administrativas, satisfacen la definición de los activos prevista en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, considerando que bajo la nueva regulación contable, la titularidad jurídica, no es suficiente para efectos de determinar la existencia de control sobre los activos.

Si una vez realizados los juicios profesionales, el Municipio determina que ejerce control sobre los predios, espera obtener sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que proceden de los mismos, asume sustancialmente los riesgos inherentes a la propiedad y existe una baja probabilidad de que la Entidad se vea obligada

a entregarlos, los debe incorporar a su situación financiera en la fecha de transición como propiedades, planta y equipo al ser empleados para propósitos administrativos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Para efectos de determinar los saldos iniciales de los predios en la fecha de transición, el Municipio debe seleccionar una de las tres alternativas de medición dispuestas en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015; las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto, sin embargo, ante la dificultad para utilizar las alternativas del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor y del valor actualizado en un periodo anterior, es aconsejable por la particularidad del caso, utilizar la alternativa del valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Adicionalmente, es menester revelar en los estados financieros la información de los activos que se reconozcan o se retiren de la situación financiera, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio.

4. Contratación de avalúos técnicos en la fecha de transición.

Respecto a la dificultad manifestada por el Municipio para determinar los saldos iniciales en la fecha de transición de los predios mencionados en el punto inmediatamente anterior como consecuencia de la falta de recursos económicos para contratar avalúos técnicos; es relevante mencionar que para efectos meramente contables, la Contaduría General de la Nación no exige la contratación de terceros externos para la realización de los avalúos técnicos, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio para las entidades, evitando de esta manera erogaciones significativas.

En razón de lo anterior, el Municipio puede efectuar avalúos técnicos con personal de la entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos.

Ahora bien, conviene señalar que las metodologías seleccionadas por el Municipio para la realización de los avalúos, deben ser de reconocido valor técnico, a fin de garantizar que la información represente fielmente los hechos económicos y que diferentes observadores independientes; debidamente informados, alcancen un acuerdo sobre la fidelidad de los valores presentados y las descripciones reveladas en sus estados financieros, de modo que se garantice el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera útil.

5. Tratamiento contable de los bienes uso público en el periodo de aplicación y medición en la fecha de transición.

El Municipio debe reconocer como bienes de uso público, los activos para el uso, goce y disfrute de la colectividad, entre los que se encuentran las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, las plazas, entre otros.

Los bienes de uso público deben registrarse en las siguientes cuentas según corresponda:

1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN

1706 - BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES

1710 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

1711 - BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES

1720 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS

1721 - BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA

En la medición inicial, este tipo de bienes deben reconocerse por el criterio del costo, el cual corresponde al valor de la contraprestación entregada para adquirir o construir el activo, incluyendo los desembolsos necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Los bienes de uso público contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, deben medirse por los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo más el valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Por su parte, los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación deben medirse por su valor de mercado y, en ausencia de este, por su costo de reposición. En ausencia de ambos, por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Posterior al reconocimiento, el Municipio debe medir los bienes de uso público por el costo menos depreciación acumulada y deterioro acumulado.

Por otro lado, debe mencionarse que si el Municipio hace un cambio en la forma como usa el bien de uso público y se configuran los elementos para reconocerlo en otra categoría de activo, la entidad debe reclasificar el valor en libros del activo a la nueva categoría.

Así mismo, es necesario señalar que cuando el Municipio pierda el control sobre el bien o

no se espere obtener un potencial de servicio del mismo, debe reconocer una pérdida por baja en cuentas en el resultado del periodo.

Para efectos de determinar los saldos iniciales de los bienes de uso público en la fecha de transición, el Municipio debe seleccionar una de las dos alternativas de medición dispuestas en Numeral 1.1.10 Bienes de uso público del Instructivo N° 002 de 2015, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

6. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato.

El Municipio debe reconocer los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, aplicando el tratamiento contable indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000000351 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Hacienda pública Patrimonio institucional Provisiones, depreciaciones y amortizaciones Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras Costos de producción
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
		Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo

TEMA	Otros activos-Activos entregados en concesión Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos por transferencias y subvenciones
SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros Activos – propiedades de inversión Otros Activos – activos intangibles Otros Activos – activos bilógicos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

Doctora
 PAOLA MONTEALEGRE POSADA
 Profesional Universitario Dirección Financiera de Contabilidad
 Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima
 Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550002229-2, del 15 de marzo de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Qué diferencia existe entre Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato?

2. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a la Depreciación de los Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato, tanto en su entrega como en su recibo?

CONSIDERACIONES

a. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO:

- El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007, define las siguientes cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. ...

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual referido, señala:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES RELACIONADOS CON RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La Constitución Política de Colombia ordena:

“ARTÍCULO 355. Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

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

El Código Civil Colombiano, establece:

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

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

ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún 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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

Régimen De Contabilidad Pública Precedente- Resolución 354 De 2007.

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS

DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). Por su parte, la depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno (Sic) o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos ó la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados y negrilla con subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Anexo Resolución 533 de 2015-Entidades de Gobierno:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)”

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

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. ... (...) 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. (...) ...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados y subrayado con negrilla fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, prescriben: (...) ...

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las

subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

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

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) (...)

2.2 Medición

(...) . Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.(...)

1- Medición posterior (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

19-OTROS ACTIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos. También incluye los recursos

controlados por la entidad que no han sido incluidos en otro grupo y de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

1952- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo del beneficio del potencial de servicio, o los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1970-ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables.

1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestión a la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos

productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

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

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

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.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor calculado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, el cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014-EMPRESAS NO COTIZANTES:

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

6.1.1 Activos

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

(...) . Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...). Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. (...)

6.1.2 Pasivos

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

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

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)” (Subrayado fuera 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, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, prescriben:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. ... (...)”

2.1 Reconocimiento

(...) 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.

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

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

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. (...)

10.2 Medición inicial (...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. ...

10.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

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 en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)

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. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES (...)

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. (...)

12.2 Medición inicial (...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias

1952-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas

1970 ACTIVOS INTANGIBLES:

Representa el valor de los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente.

1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1984-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la amortización

1986- ACTIVOS DIFERIDOS

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

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

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:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5362- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática para reconocer la disminución gradual de la capacidad operativa de la propiedad de inversión por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5363- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de la disminución gradual de la capacidad operativa de los activos intangibles por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo. Dicha capacidad se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, en cumplimiento del artículo 355 de la Constitución Política Nacional, y 38 de la Ley 9ª de 1989, y del Régimen de Contabilidad Pública permito absolver su consulta en los siguientes términos:

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Por su parte el comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y DE BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, Y SU DEPRECIACIÓN TANTO EN SU ENTREGA COMO EN SU RECIBO

2.1. Tratamiento Contable de recursos entregados en administración y su depreciación, Resoluciones N° 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

El derecho para el titular de los recursos entregados en administración, se reconoce en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, y de la subcuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, en tanto que la obligación que asume el administrador se registra en la cuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones por la ejecución de los recursos, con éstas el administrador disminuye el pasivo mediante un débito en la cuenta 2453 o 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; el dueño de los recursos debe incorporar los activos generados o adquiridos por el administrador en cumplimiento de la misión encomendada; por consiguiente, si hay lugar a ello, debe registrar un débito en la respectiva subcuenta y grupo, de la clase 1. ACTIVOS y disminuir el derecho con un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1424 o 1909 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, atendiendo para ello los diferentes catálogos correspondientes a los

marcos normativos expedidos, según lo señalado en el párrafo anterior.

De otra parte en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, el propietario debe determinar la vida útil y reconocer la depreciación sobre el 100% del activo, con un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). En aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, debe determinar su vida útil, y establecer su depreciación teniendo en cuenta el valor residual, es decir sobre el 100% del activo menos el valor residual, reconociéndola mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, o de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En términos generales, la depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime, y debe ser reconocida por quien según la normatividad, le corresponda incorporar el bien, de conformidad con el numeral 16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, así:

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, se registran debitando las subcuentas o 312804, 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) 327003-Depreciación de propiedades, planta y piedades, planta y equipo, o equipo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de

propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables de entidades de gobierno general y de empresas públicas, se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- La depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

2.2.2. Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la

mayor parte de su vida económica, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados a dichos bienes.

En contraste, una entidad de gobierno en calidad de comodante o comodatario ostentará el control de los bienes al considerar la capacidad para usarlos o definir su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de éstos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien traslado. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423–OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002–Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien traslado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407–Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424–SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá un débito en la subcuenta 834704–Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518–Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005–Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.1.4. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se

cumplan las condiciones se debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES y se acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno ó 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES

2.2.2.2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.2.2.2. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodante en aplicación de las Resolución N° 414 de 2014 Y 533 DE 2015, debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, y reconocer simultáneamente un ingreso por arrendamiento y un gasto por transferencias o por subvenciones. Este hecho se debe reconocer con un débito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Alternamente debe disminuir el derecho y reconocer un gasto, en aplicación de la Resolución 414 de 2014 mediante un débito en las subcuentas 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, o 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y en aplicación de Resolución 533 de 2015 mediante un débito en la subcuenta 542307 -Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES, y en ambos casos la contrapartida será un crédito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte el comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar

el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así:

Si el comodatario es una empresa El tratamiento contable se da mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090– Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES.

Cuando el comodatario sea una entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Finalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien o bienes incluidos en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la respectiva subcuenta, de las cuentas 1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN 1956-ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN, 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Ahora bien, la depreciación y amortización de este tipo de bienes, se determina cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, y se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas, su registro contable procede teniendo en cuenta el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el CGC anexo de la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante los siguientes registros:

Un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN,

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1952- DEPRECIACIÓN, ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR), 1957-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESION (CR), 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), 1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Por otra parte atendiendo el principio de esencia sobre la forma, es preciso advertir que debe evaluarse, si la realidad subyacente del contrato corresponde a una concesión, dado que la Transferencia del activo destinado a explotar servicios o actividades reservadas al concedente, el cual controla y regula el precio y los destinatarios de los servicios que se prestan. Por lo tanto se debe atender lo dispuesto en la Norma de Acuerdos de Concesión prevista en los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y 533 de 2015, y sus modificaciones, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000004741 DEL 16-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses de mora

Doctora
LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
Coordinadora Grupo de Recaudos (E)
Superintendencia de Puertos y Transportes
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175000000802, del día 11 de enero de 2017, en la cual solicita se conceptúe sobre el procedimiento de registro contable de intereses de mora, de conformidad con el nuevo Marco Normativo, dado que se nos ha sugerido no realizar registros por concepto de intereses ya que no son una deuda firme y exigible.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1 del Marco Conceptual aplicable a las entidades de gobierno, define los criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Mediante el concepto con número de radicado 20162000008481, del día 15 de marzo de 2016, dirigido a la doctora Nelly González Poveda de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se dio respuesta a la inquietud sobre los criterios y periodicidad de reconocimiento en los estados financieros de los intereses moratorios, en los siguientes términos:

“...con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno sujetas a la Resolución 533 de 2015, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar y los Ingresos sin Contraprestación.

En consecuencia, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación de las circunstancias, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones:

- 1- Se tenga el control sobre el derecho.
- 2- Exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros.
- 3- Se tenga una medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se determina que existen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora a título de activo, con posterioridad a tal hecho, la entidad debe evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, deberá proceder a reconocer el respectivo gasto. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente.

Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora, debe obedecer al instante en el cual éstos se causan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

Como puede observarse, para el cumplimiento de los requerimientos del marco normativo contemplado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, no es factible hacer reconocimientos masivos, toda vez que las evaluaciones deben responder a las condiciones particulares de cada deudor. Otra cosa es que se efectúen análisis a grupos homogéneos para efectos de definir y aplicar una política determinada de deterioro, sin detrimento de la revisión continua de los criterios de agrupación". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Para reconocer como activos los intereses moratorios sobre las multas impuestas por la Superintendencia a sus vigilados, la entidad deberá evaluar las condiciones particulares de cada deudor y establecer si cumple con los criterios para ser reconocidos como tales, es decir, que posea control sobre el derecho, exista la probabilidad de que fluyan a favor beneficios económicos futuros y se cuente con una medición fiable de los mismos; que de ser así, tendrá que aplicar lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar, en lo relativo al reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas y revelaciones.

De no cumplir con los criterios de reconocimiento de activos, la entidad procederá a realizar su registro a nivel de cuentas de orden hasta que se tenga certeza que corresponde a una cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000019791 DEL 24-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar

SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses de mora en etapas de cobro persuasivo y coactivo.

Doctora
 EDILBERTO TORRES VARGAS
 Contador
 International Financial Accounting S.A.S.
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010522, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la Corporación Autónoma Regional del Tolima – CORTOLIMA, reconoce ingresos generados por el cobro de tasas retributivas, compensatorias, y tasas por la utilización del agua a diferentes usuarios, según se establece en la Ley 99 de 1993. Como consecuencia de la no cancelación oportuna de las tasas, se genera para los usuarios la obligación de pago de intereses moratorios con base en la tasa de interés de mora prevista en el Estatuto Tributario.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál es el procedimiento contable aplicable al reconocimiento de los intereses moratorios en proceso de cobro persuasivo y cobro coactivo, una vez entre en vigencia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno previsto en la Resolución 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo a la definición de ingresos, como elemento de los estados financieros, según el numeral 6.1.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, se plantea que:

“Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su Capítulo I, relativo a ingresos, prescribe que:

“(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3 Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de

sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. (...)” (subrayados fuera de texto).

En este mismo orden, dentro del Capítulo IV - Ingresos del Marco Normativo de referencia, se establece que:

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

En cuanto a los activos contingentes, el Capítulo III del Marco Normativo establece que:

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

La entidad revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición” (subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que para el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, al corresponder a ingresos sin contraprestación, en los términos establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, CORTOLIMA deberá validar el cumplimiento integral de los requisitos establecidos en el capítulo IV del Marco Normativo, mencionados previamente.

Como consecuencia de ello, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación individual de las circunstancias, e independientemente de la etapa procesal de cobro, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones: se tenga el control sobre el derecho, exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros y se tenga una medición fiable de los mismos.

Con posterioridad al reconocimiento de los ingresos por intereses de mora, es decir, determinando previamente que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, la entidad deberá evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro sobre la cuenta por cobrar correspondiente, afectando el gasto por el deterioro que en tal caso, podría llegar generarse. Una vez se realice el reconocimiento del deterioro, cuando a ello haya lugar, se evaluarán nuevamente las condiciones relacionadas con ingresos sin contraprestación, y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, se suspenderá el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, y procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente.

CONCEPTO No. 20172000035681 DEL 04-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los impuestos territoriales cuando se evidencian pérdidas por deterioro

Doctora

DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA

Contadora

MUNICIPIO DE PALMIRA

Palmira -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018532, del día 05 de abril de 2017, en la cual se señala:

“Con el fin de dar oportuno cumplimiento a las disposiciones establecidas en el nuevo marco normativo para las entidades del gobierno Resolución 533 del 2015, queremos plantear la siguiente inquietud en espera de su direccionamiento.

De acuerdo al nuevo marco normativo: capítulo 2 normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades del Gobierno, podemos clasificar el recaudo de tributos (impuestos) como cuentas por cobrar, entendiéndolos a la luz de la norma como: derechos adquiridos por el Municipio 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.

Teniendo en cuenta que desde la Constitución algunas normas relacionadas con las cuentas por cobrar de impuestos establecen: 1. Que el recaudo de los tributos es una facultad constitucional otorgada a los Municipios. 2. Que son deberes del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos de inversión del estado, se consideraría entonces que el concepto de deterioro establecido en el marco normativo para entidades de gobierno el cual establece que... “Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias”, no es aplicable para los impuestos territoriales (Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros, etc.), si se considera que los impuestos o tributos municipales es un deber cancelarlos en su totalidad por los contribuyentes, en caso que los contribuyentes no los cancelen la administración tienen la facultad de iniciar procesos de cobro para su recuperación, igualmente el Municipio aplica una tasa de intereses para efectos del reconocimiento de la pérdida de valor por concepto de estas cuentas por cobrar.

Por consiguiente, solicitamos de manera comedida aclarar respecto del tratamiento contable de las cuentas por cobrar de los impuestos en las entidades territoriales, cuál sería su reconocimiento inicial, su medición posterior y si aplicaría el concepto de deterioro.”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, establece en el capítulo 1, numeral 2 de Cuentas por cobrar, lo siguiente:

“2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución No. 533 de 2015, incluye la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1386 DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

5347 DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

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

4830 REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

Ahora bien, el Estatuto Tributario en los siguientes artículos, señala:

“ARTICULO 823. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO. Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo...

ARTICULO 825. COMPETENCIA TERRITORIAL. El procedimiento coactivo se adelantará por la oficina de Cobranzas de la Administración del lugar en donde se hayan originado las respectivas obligaciones tributarias o por la de aquélla en donde se encuentre domiciliado el deudor. Cuando se estén adelantando varios procedimientos administrativos coactivos respecto de un mismo deudor, éstos podrán acumularse.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Ley 1066 del 29 de julio de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 1o. GESTIÓN DEL RECAUDO DE CARTERA PÚBLICA. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los impuestos se originan en la Constitución política de Colombia y su artículo 95 los señala como un deber del ciudadano, en consecuencia, los impuestos son obligaciones que representan salidas de recursos a favor de las entidades territoriales para garantizar el funcionamiento del estado social de derecho.

Ahora bien, el Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, considera un activo como un recurso controlado del cual se espera a futuro la consecución de beneficios económicos en forma de efectivo o equivalentes o bien, un potencial de servicio. Las cuentas por cobrar tienen la característica de retornar a la Entidad en forma de efectivo o sus equivalentes, en efecto, los impuestos a favor de las entidades territoriales representan cuentas por cobrar.

Considerando lo anterior, la medición inicial de los impuestos territoriales será al costo, es decir, al valor liquidado en las respectivas declaraciones oficiales, con posterioridad, la medición de dichas cuentas por cobrar será igualmente al costo. Así mismo, en la medición posterior, las Entidades territoriales someterán las cuentas por cobrar por concepto de impuestos a un análisis de deterioro según los principios contemplados en la norma de Cuentas por Cobrar, si producto de lo anterior se evidencia incumplimiento en los pagos por parte del obligado o desmejoramiento de las condiciones crediticias, se deberá estimar el monto que a futuro se espere recuperar y descontarlo a la tasa TES, dicho valor deberá ser comparado con el inicialmente reconocido, si este último es menor se entrará reconocer en el Estado de Situación Financiera una pérdida por deterioro en el activo y su contrapartida será el gasto del periodo. El Registro contable que la Entidad adelantará es el siguiente: *crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, paralelamente se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Cabe resaltar que el análisis de deterioro se realizará con independencia de las acciones legales que la Entidad pueda adelantar de acuerdo a los procedimientos indicados en el artículo 823 de Estatuto Tributario, para recuperar las cuentas por cobrar por concepto de impuestos.

Así mismo, la Entidad con posterioridad deberá evaluar si el valor reconocido como deterioro ha variado con el tiempo, para esto, someterá nuevamente las cuentas por cobrar por concepto de impuestos al análisis de deterioro; si se siguen evidenciando incumplimiento en los pagos o desmejoramiento en las condiciones crediticias, o si de lo contrario, se evidencia cumplimiento en los pagos y mejoramiento en las condiciones crediticias por parte del obligado, el procedimiento indicado con anterioridad deberá ser actualizado a fin de reflejar la nueva estimación de deterioro en el Estado de Situación Financiera.

En consecuencia, si la evaluación indica que la pérdida por deterioro ha aumentado, *la Entidad deberá acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, y debitar paralelamente la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, por el importe

que haga falta para llegar a la nueva estimación de deterioro. No obstante, si la pérdida por deterioro disminuye, el valor de la reversión no podrá superar el valor por deterioro reconocido inicialmente en el Estado de Situación Financiera; la Entidad adelantará el siguiente registro contable: *débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)*, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR cuando se trate de un periodo diferente al cual se originó el deterioro, si la reversión se hace en el mismo periodo en que se surge el deterioro, la subcuenta paralela a acreditar será la correspondiente a la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000056641 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por cobrar de difícil recaudo Deterioro de cuentas por cobrar Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reclasificación de Cuentas por cobrar a Cuentas por cobrar de Difícil recaudo Reconocimiento de intereses de mora de Cuentas por cobrar Saldo inicial de Cuentas por cobrar- Intereses de mora en La fecha de transición

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003243-2 del 18 de Julio de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos de Cuentas por Cobrar:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de las cuentas por cobrar, una vez se determine que se debe reconocer el deterioro de su valor, y en qué eventos procede la reclasificación desde la cuenta principal hacia la cuenta 1385-Cuentas Por Cobrar de Difícil Recaudo?, ¿La reclasificación se efectúa hasta que la cuenta principal se encuentre deteriorada al cien (100)%?, o de qué factores depende la reclasificación.

2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora de las cuentas por cobrar?

3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora, en caso de que se efectúe el reconocimiento de deterioro de valor de la cartera?. ¿Dichos intereses también serían objeto de deterioro?

4. Cómo se debe establecer la tasa de mercado a que se refiere la Norma para el cálculo de deterioro de los conceptos diferentes a impuestos, si es posible su estandarización por parte de la CGN? Por ejemplo, Ingresos No Tributarios, depósitos judiciales, pagos asumidos por la Nación en lo que posteriormente se deben iniciar las acciones de cobro al respectivo tercero, y sobre los cuales no se tiene certeza acerca de su cumplimiento (Por ejemplo, por declararse en Ley 550), mesadas pensionales pagadas en exceso, entre otras.

5. Para efectos de la determinación de saldos iniciales, se consulta cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses reconocidos, ya sea que se trate de cartera a la que se le calculó deterioro a 1° de enero de 2018, y de cartera que no es susceptible de cálculo de deterioro a 01 de enero de 2018.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicable a las entidades de Gobierno, menciona como una característica cualitativa fundamental la Representación fiel, “Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Así mismo, en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, define los Activos como,

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo. (...)”

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)”

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo este Marco Conceptual determina en el numeral 6.2 Reconocimiento de los elementos en los estados financieros:

“Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.”

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a

partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

6.2.1. Reconocimiento de activos. Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Ingresos dispone respecto de los Ingresos sin contraprestación, que se reconocerán: “...cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.”

Así mismo, asumiendo que por el incumplimiento la entidad impone una sanción con el pago de intereses, respecto del reconocimiento esta misma normatividad señala: “Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para la determinación de los saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros al 1° de enero de 2018, el Instructivo

002 de 2015 que contiene las instrucciones generales que deben atender las entidades sujetas al Marco normativo para entidades de gobierno en relación con las Cuentas por cobrar señala:

“1.1.1. Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación... las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2017. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar...
- c. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

El CGC a aplicar por las entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, como: “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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON: 1.El valor del recaudo de la cuenta por cobrar. 2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja”

En relación con la firmeza de los actos administrativos, el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La información financiera deberá atender a la característica fundamental de Representación fiel a que hace referencia el Marco Conceptual dispuesto en el Anexo de

la Resolución 533 de 2015, esto es que los hechos económicos presentados cumplen las condiciones exigidas para reconocer los diferentes elementos de los estados financieros, que en el caso de los activos corresponderán a que debe ser un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener beneficios económicos.

Pregunta 1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de las cuentas por cobrar, una vez se determine que se debe reconocer el deterioro de su valor, y en qué eventos procede la reclasificación desde la cuenta principal hacia la cuenta 1385-Cuentas Por Cobrar de Difícil Recaudo?, ¿La reclasificación se efectúa hasta que la cuenta principal se encuentre deteriorada al cien (100) %?, o de qué factores depende la reclasificación.

De conformidad con la Descripción de las Cuentas por cobrar de Difícil Recaudo se reclasificarán desde la cuenta principal los valores pendientes de recaudo que presenten antigüedad y morosidad en el pago, para lo cual la entidad es quien determinará en la política de gestión de cartera el momento y los criterios para el traslado a difícil recaudo, en donde como uno de los criterios a tener en cuenta, según lo indicado en el Marco Conceptual, será que el derecho se incorporará como activo cuando se disponen de suficientes evidencias respecto de la probabilidad de generar entradas por beneficios económicos.

Preguntas: 2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora de las cuentas por cobrar? 3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses de mora, en caso de que se efectúe el reconocimiento de deterioro de valor de la cartera?. ¿Dichos intereses también serían objeto de deterioro?

Según lo dispuesto en la Norma de Ingresos sin contraprestación el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica se podrá reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en las reglamentaciones internas de la entidad.

Cuando cumplidas las condiciones para el reconocimiento persiste el incumplimiento en el pago serán objeto de cálculo de deterioro

Es pertinente indicar que en cualquier caso deberá verificarse la capacidad del deudor para cancelar las obligaciones de manera que hasta tanto no se cuente con el suficiente grado de certidumbre del recaudo de estos recursos no se podrá reconocer el ingreso y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, se suspenderá el reconocimiento de los ingresos por intereses moratorios, y procederá solo a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Pregunta 4. Cómo se debe establecer la tasa de mercado a que se refiere la Norma para el cálculo de deterioro de los conceptos diferentes a impuestos, si es posible su estandarización por parte de la CGN? Por ejemplo, Ingresos No Tributarios, depósitos judiciales, pagos asumidos por la Nación en lo que posteriormente se deben iniciar las acciones de cobro al respectivo tercero, y sobre los cuales no se tiene certeza acerca de su cumplimiento (Por ejemplo, por declararse en Ley 550), mesadas pensionales pagadas en exceso, entre otras.

La CGN no regulará tasas para la estimación de deterioro, si se advierte que el resultado en ocasiones, desconocería la realidad y particularidades de los hechos económicos de las entidades públicas.

Como regla general, para determinar el deterioro, la entidad utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. Ahora bien, de encontrarse frente a situaciones particulares en las cuales no es viable encontrar como referente un instrumento financiero similar, la entidad podrá determinar dentro de su manual de políticas, el uso de una tasa equivalente a su costo de oportunidad para sus operaciones de liquidez.

5. Para efectos de la determinación de saldos iniciales, se consulta cuál debe ser el tratamiento contable de los intereses reconocidos, ya sea que se trate de cartera a la que se le calculó deterioro a 1° de enero de 2018, y de cartera que no es susceptible de cálculo de deterioro a 01 de enero de 2018.

Para determinar el saldo de las cuentas por cobrar que presenten intereses de mora, a 1º de enero de 2018, en primer término deberá analizarse si cumplen con las condiciones para considerarlos un activo para poder incorporarlos en la información financiera de la entidad, esto es que sean recursos controlados por la entidad resultado de eventos pasados y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Verificado lo anterior, se desarrollarán las actividades a que se refiere el Instructivo 002 de 2015 que para las cuentas por cobrar corresponde a evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo.

Determinadas las condiciones para el reconocimiento del deterioro, calcularlo y reconocerlo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20172000063091 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos de los fondos de reserva de pensiones Capital de los Fondos de reserva de pensiones
	SUBTEMAS	Actualización por disposición legal de las cuentas por cobrar de los fondos de reserva de pensiones y deterioro del ajuste respectivo.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003760-2 del 16 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta:

1. el procedimiento contable para registrar la actualización que por disposición legal debe realizar a las cuentas por cobrar que la entidad presenta, considerando que la Norma de Cuentas por cobrar señala que estas en la medición posterior se mantienen por el valor de la transacción

2. Si estas cuentas por cobrar y su actualización son objeto de deterioro.

3. Solicitan crear en la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES las subcuentas para el registro de las Devoluciones de aportes bajo la Ley 549 y del Cálculo actuarial por omisión de afiliación de Empleadores públicos.

De acuerdo con la normatividad aplicable la entidad debe realizar una actualización de la deuda de los siguientes conceptos:

Cuotas partes pensionales. De acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1066 de 2006, causará un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.

Devolución de Aportes en virtud de la Ley 549 de 1999: El artículo 4 de la Ley 549 de 1999, establece que se entregará a quien reconozca la pensión, por parte de la entidad que recibió las cotizaciones o aquella en la cual prestó servicios sin aportes, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que efectuó o hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del ISS, actualizados con el DTF pensional.

Bonos pensionales. El artículo 6 del Decreto 4937 de 2009 establece que la actualización y capitalización del bono pensional especial tipo T se hará desde la fecha de corte hasta la fecha de la expedición de la resolución que reconoce el derecho, aplicando el DTF pensional previsto en la Ley 549 de 1999. A partir de esta fecha y hasta la fecha de pago se actualizará con el IPC correspondiente. Si pasados 30 días calendario contados a partir del día en que la entidad emisora o cuotapartista del bono ha recibido la copia de la Resolución del ISS que reconoce la pensión, esta no ha pagado, deberá actualizar y capitalizar desde la fecha de corte hasta la fecha en que la entidad efectúe el pago. También se aplicará para bonos tipo B que se emitan a partir de la vigencia del decreto.

Títulos pensionales. Cálculo actuarial por omisión de afiliación de empleadores públicos. De acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Decreto 1887 de 1994, el título pensional devengará a cargo del empleador un interés equivalente al DTF pensional, desde la fecha de su expedición hasta la fecha de su redención. Para estos efectos, el DTF pensional se define como la tasa de interés efectiva anual, de conformidad con el correspondiente al interés compuesto de la inflación representada por el IPC, adicionado en tres puntos porcentuales anuales efectivos. Esta actualización aplica también para el concepto de Cálculo actuarial por omisión de empleadores públicos.

CONSIDERACIONES

Cuotas partes pensionales. La Ley 1066 de 2006 “por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones” en el artículo 4º señala: “Cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora. Parágrafo. Cuando se celebren acuerdos de pago en materia de seguridad social en pensiones en ningún caso de las condiciones que se establezcan podrán derivarse perjuicios al afiliado o al fondo común de naturaleza pública.”

Devolución de aportes en virtud de la Ley 549 de 1999. En el párrafo 4 del artículo 17 la Ley 549 de 1999 señala: “...Sin perjuicio de los requisitos para acceder a la pensión en el régimen de transición, todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los cotizados al ISS serán utilizados para financiar la pensión. Cuando algún tiempo no se incluya para el reconocimiento de la pensión y por ello no se incluya en el cálculo del bono pensional o no proceda la expedición de bono, se entregará a quien reconozca la pensión, por parte de la entidad que recibió las cotizaciones o aquella en la cual prestó servicios sin aportes, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que efectuó o hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del ISS, actualizados con el DTF pensional.”

Bonos pensionales. El artículo 6 del decreto 4937 de 2009 “Por el cual se modifica el artículo 45 del Decreto 1748 de 1995, se crean y se dictan normas para la liquidación, reconocimiento y pago de unos bonos especiales de financiamiento para el ISS”, señala: “Artículo 6.- PAGO DE BONOS o CUPONES DE BONO PENSIONAL ESPECIAL TIPO T: (...) La actualización y capitalización del bono pensional especial tipo T se hará desde la fecha de corte hasta la fecha de la expedición de la resolución que reconoce el derecho, aplicando el DTF pensional previsto en la ley 549 de 1999. A partir de esta fecha y hasta la fecha de pago se actualizará con el IPC correspondiente. Si pasados 30 días calendario contados a partir del día en que la entidad emisora o cuotapartista del bono ha recibido la copia de la resolución del ISS que reconoce la pensión, ésta no ha pagado, deberá actualizar y capitalizar desde la fecha de corte hasta la fecha en que la entidad efectúe el pago. El valor a pagar por efecto de la actualización y capitalización se calculará con la fórmula establecida en el artículo 11 del decreto 1748 de 1.995. La TRR señalada en el artículo 10 del decreto 1748 será del 4%, tal y como lo indica el artículo 17 de la ley 549 de 1.999”

El Marco conceptual establecido para las entidades de Gobierno que aplican la Normatividad adoptada mediante la Resolución 533 de 2015 señala en los principios de Contabilidad, “la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

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

De otra parte, las Normas adoptadas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 se refieren a las Cuentas por Cobrar como:

“2.1. Reconocimiento. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición Posterior. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas. (...)”

Por su parte, el CGC aprobado mediante la Resolución 620 de 2015 describe las cuentas 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES y 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, como:

“1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES: Representa el valor de los derechos a favor de los fondos de reservas de pensiones, originados en el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones (SGSSP).

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1. El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON: 1. El valor del recaudo total o parcial de los derechos. 2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES: Representa el valor de los recursos acumulados por el fondo de reservas para el pago de obligaciones pensionales. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones, aportes del Fondo de Solidaridad Pensional y el resultado del ejercicio, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1.El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.2. El valor de la obligación por la nómina de pensiones. 3. El valor de la obligación por bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales. 4. El valor de la devolución de cotizaciones. 5. El valor de la obligación por cuotas partes de pensiones. 6. El valor de otras prestaciones económicas.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable. 2. El valor de los recursos recibidos por las cotizaciones de los empleadores y trabajadores. 3. El valor de los derechos por los aportes estatales. 4. El valor de los derechos por cuotas partes de pensiones.5. El valor de los títulos pensionales recibidos.6. El valor de los recursos provenientes de la conmutación pensional. 7. El valor de los recursos provenientes de la convalidación pensional.8. El valor de los reintegros pensionales. 9. El valor de las devoluciones de recursos de las administradoras de pensiones.10. El valor de las devoluciones de mesadas pensionales no cobradas.11. El valor de los recursos obtenidos por reconocimiento de semanas.12. El valor de los

recursos obtenidos por recuperación de cartera. 13. El valor de los intereses de mora. 14. El valor de los recursos recibidos del Fondo de Solidaridad Pensional.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, respondemos su solicitud en los siguientes términos:

1. Por el Principio de Devengo, cuando surja para la entidad el derecho de cobro deberá reconocerse el valor de la cuenta por cobrar. Ahora, la Norma relativa a las Cuentas por cobrar dispone que serán reconocidas inicialmente por el valor de la transacción y posteriormente mantienen su valor. No obstante, cuando por disposición legal deben calcularse mayores valores a los rubros de pensiones que según la clasificación contable procede presentar como Cuentas por cobrar, se registrarán estos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVA DE PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, toda vez que corresponden a hechos económicos que modifican la situación inicial y se convierten en un componente del costo.

Cabe señalar que en caso de requerirse algún tipo de identificación o control con respecto al valor de los ajustes, se podrán utilizar cuentas auxiliares a fin de disponer de la información de la transacción inicial y de los ajustes de ley.

2. Acorde a lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar, incluidas las actualizaciones ordenadas por la ley, son objeto de estimación y reconocimiento de deterioro. Para el efecto, deberá verificarse si existen indicios y en tal caso por lo menos al final del período contable estimar su valor mediante la comparación del valor en libros con el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la cuenta por cobrar. En el evento que el valor en libros sea superior, la diferencia corresponderá al valor del deterioro. En el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. El deterioro se registrará mediante un débito en la subcuenta 534711-Recursos de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 138611-Recursos de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE LAS CUENTAS POR COBRAR

3. En relación con la creación de subcuentas para el reconocimiento de la devolución de aportes en virtud de la Ley 549 de 1999, se utilizarán las subcuentas 132501-Cuotas partes

de pensiones o 132502-Cuotas partes de bonos pensionales, según corresponda y para el cálculo actuarial por omisión de afiliación de empleadores públicos, la subcuenta 132504-Títulos pensionales, identificando a nivel auxiliar los conceptos incorporados en cada una de las subcuentas.

CONCEPTO No. 20172000063111 DEL 29-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros ingresos
	SUBTEMAS	Registro de los intereses que se derivan de la contribución por valorización

Doctora

MARTHA EUGENIA FERNÁNDEZ CASTRO

Contadora

Municipio de Caicedo

Caicedo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500038962, del día 23 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“...Algunas contribuciones (ejemplo valorización), que bajo el nuevo marco normativo se clasifican al costo, generan ingresos (rendimientos) por financiación (intereses) nos surge la duda sobre en cuál de las siguientes cuentas contabilizar el ingreso (rendimiento): 411003 Intereses o la cuenta 480242 Rendimiento de cuentas por cobrar al costo. Adicionalmente, quisiéramos saber qué tipo de intereses se reconoce en la cuenta 411003 Intereses.”

Así mismo, en correo electrónico enviado por el consultante, este precisa que la pregunta se dirige a cuales deben ser los rendimientos que se deben reconocer en la subcuenta contable 411003 - Intereses, y cuales en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo.

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 317 establece:

“ARTICULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley 25 del 8 de noviembre de 1921 del Congreso de Colombia “Por la cual se crea el impuesto de valorización y se dictan medidas para el saneamiento de varias ciudades”, decreta en su artículo tercero:

“Artículo 3º.- Establécese el impuesto directo de valorización, consistente en una contribución sobre las propiedades raíces que se benefician con la ejecución de obras de interés público local, como limpia y canalización de ríos, construcción de diques para evitar inundaciones, desecación de lagos, pantanos y tierras anegadizas, regadíos y otras análogas, contribución destinada exclusivamente a atender los gastos que demanden dichas obras.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el decreto 1604 del 24 de junio de 1966 emitido por el Presidente de la República de Colombia “Por el cual se dictan normas sobre valorización”, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 11. Modificado por el art. 45, Ley 383 de 1997. Las contribuciones nacionales de valorización en mora de pago se recargarán con intereses del uno y medio por ciento (1½) mensual durante el primer año y del dos por ciento (2%) mensual de ahí en adelante.

Los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios quedan facultados para establecer iguales tipos de interés por la mora en el pago de las contribuciones de valorización por ellos distribuidos.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el marco normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en la norma de Cuentas por cobrar lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo... (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

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

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece la descripción y dinámica contable de las siguientes cuentas:

“1311 - INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

4110 - NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multas, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad 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.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. Por su parte la subcuenta Ganancia en titularización de activos se afectará por la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Preguntas 1 y 2. Sobre las cuenta del ingreso a usar para contabilizar los intereses que se generan en la contribución por valorización

Frente a sus inquietudes hay que diferenciar dos circunstancias probables: la primera, que exista un pago extemporáneo de la contribución, caso en el cual se generan intereses moratorios, y la segunda, que se acuerden plazos para su pago a cambio del pago de unos intereses por la financiación otorgada.

El pago inoportuno de dicha contribución, da origen al reconocimiento de unos intereses moratorios, estos deberán ser liquidados conforme a la reglamentación que se haya dispuesto para tal fin por el contribuyente, quien es el sujeto pasivo y el responsable ante la entidad contable pública. Es así como, el beneficiario de dichos intereses, deberá reconocer, atendiendo el principio contable de devengo donde los hechos económicos se contabilizan en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo; un ingreso por intereses moratorios los cuales bajo el marco normativo anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, tienen la connotación de ingreso no tributario.

Considerando lo anterior, y teniendo en cuenta que los intereses de mora se determinen por mandato de normas legales, la entidad contable pública deberá efectuar el registro contable mediante un débito en la subcuenta 131103-Intereses, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, si la entidad contable pública, en uso de sus facultades legales y conforme a las políticas contables y operativas que haya adoptado para tal fin, otorga plazos

adicionales para el pago de la contribución por valorización y por ello exige unos intereses corrientes por el pago de la obligación tributaria, dichos intereses deberán ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta 138436 – Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo de la cuenta 4802 - FINANCIEROS.

De lo anterior y de cara al contexto de su consulta, se concluye que en la subcuenta contable 480242 - Rendimiento de cuentas por cobrar al costo se reconocen los intereses corrientes derivados de la financiación de una cuenta por cobrar medida al costo, y en la subcuenta 411003-Intereses, se podrán registrar los intereses moratorios.

CONCEPTO No. 20172000063431 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para impuestos por cobrar de vigencias anteriores.

Doctora

MARTHA EUGENIA FERNÁNDEZ

Contadora

Alcaldía Municipal de Titiribí

Titiribí - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003913-2, del día 25 de agosto de 2017, en la cual solicita de acuerdo al nuevo Marco Normativo de la Resolución N° 533 del 2015, para el saldo de las cuentas por cobrar, puntualmente impuestos por cobrar de vigencias anteriores, se debe utilizar la cuenta 1385 – Cuentas por cobrar de difícil recaudo o de acuerdo a la política contable trasladar el saldo a cuentas de deterioro de valor o inclusive a cuentas de orden por retiro definitivo.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, señala:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

6.1.1. Activos

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, en el Capítulo I. Activos, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin

contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (...)

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

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

Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como

activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en periodos precedentes y no recaudados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor trasladado de cuentas por cobrar de la vigencia actual.
- 2- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudo.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que incrementen el impuesto a pagar.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja por causas diferentes al pago. (...)

1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido. (...)

3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.

5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales. (...)

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

8315 – BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de disposición de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.
- 3- El valor de los bienes y derechos retirados cuando no requieran ser controlados. (...)

8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN indica en el numeral 1.1. Activos,

“1.1.2. Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad 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. 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, las multas, las tasas y las transferencias.

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.

d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, es relevante mencionar que al realizar la elaboración y presentación de la información financiera de la Entidad, ésta debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública, a fin de realizar una representación fiel de la situación actual de la Entidad, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieron realización en la entidad y de acuerdo a su esencia económica.

Para las cuentas por cobrar, en el reconocimiento de los saldos iniciales de la Entidad debe aplicarse lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario realizar la medición al costo de las cuentas por cobrar que se encuentren vigentes al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos iniciales. Igualmente, al determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, deberá efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, de los saldos que de conformidad con la política que la Entidad defina, correspondan bien sea a la cuenta 1310 – IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES o a la cuenta 1385 –

CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, teniendo en cuenta que para este último caso, el criterio obedece a niveles considerables de antigüedad o morosidad.

Complementariamente se realizará la eliminación de las provisiones que se encuentren vigentes al 31 de diciembre y estén asociadas a éstas, debitando las subcuentas correspondiente de estas provisiones y acreditando la subcuenta 314503 – Cuentas por cobrar de la cuenta 3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Alternamente, la Entidad deberá evaluar si existe evidencia objetiva del posible deterioro, cualesquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, como consecuencia del estimativo de la posible pérdida de valor, si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados. En este caso, se reconocerá dicha diferencia como deterioro debitando la subcuenta 314503 – Cuentas por cobrar de la cuenta 3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y acreditando la subcuenta 138613 – Impuestos por cobrar de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

La Entidad deberá adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a 1° de enero de 2018 ya se ha efectuado la depuración de los impuestos que deben ser dados de baja, por situaciones pasadas. Por lo tanto será en el período de aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 en que la Entidad puede entrar a considerar nuevas posibilidades de baja de cuentas por cobrar, si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Cuando efectivamente se cumplan las condiciones especificadas en el acápite antes mencionado de la Resolución N° 193 de 2016, dicha baja en cuentas debe efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera, debitará la subcuenta 138613 – Impuestos por cobrar de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente donde se encuentre reconocido el impuesto respectivo, y en el caso de existir una diferencia, el valor se debe registrar debitando la subcuenta 580423 – Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

Una vez se retiran estos derechos de la situación financiera de la Entidad, estos pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que

estos requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831535- Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506 Activos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000105251 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la entidad concedente de derechos y obligaciones, cuando el concesionario asume por cuenta propia las obligaciones ambientales que se encuentran a cargo de la entidad contable pública concedente.

Doctora
MARTHA JANETH CARREÑO LIZARAZO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos - UAESP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034382, del 28 de julio de 2017, donde solicita un pronunciamiento en referencia a si corresponde a la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos — UAESP la obligación de reconocer la Tasa Retributiva y Licencias por los vertimientos en el relleno sanitario “Doña Juana”, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública

precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución Nº 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución Nº 533 de 2015.

Informa en el texto de la consulta que, en atención a las obligaciones asumidas en el contrato de concesión, el Concesionario CGR Doña Juana S.A. ESP es quien realiza los pagos por concepto de tasa retributiva a la Secretaria Distrital de Medio Ambiente por su cuenta y, que por lo anterior, en la actualidad no se ve reflejada dicha información en los Estados Contables de la Unidad.

CONSIDERACIONES

En la Cláusula Tercera, acápite en materia de autorizaciones, licencias, permisos y otros aspectos ambientales, numeral 3, del Contrato de Concesión Nº 344 de 2010 suscrito con la UAESP, se acordó que el Concesionario asume por su cuenta la obligación de: “(…) pagar las tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga al Concesionario o a la UÁESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del RSDJ”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 17 de la cláusula antes citada, se establece: (...) “El Concesionario deberá mantener indemne y a salvo de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, a la UAESP y/o al Distrito Capital por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de la(s) licencia(s) ambiental(es) ante la autoridad competente (...)”(Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del citado Régimen, en relación con el principio de contabilidad pública denominado “Devengo o Causación”, señala: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo pactado en el Contrato de Concesión suscrito entre la UAESP (Concedente) y la CGR Doña Juana S.A. ESP (Concesionario), se acordó que al concesionario le corresponde asumir la obligación de pagar las tasas, multas o sanciones

que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP por el incumplimiento de las normas ambientales en la operación integral del “Relleno Sanitario Doña Juana”.

Igualmente, el Concesionario también responde por mantener indemne y a salvo a la UAESP y/o al Distrito Capital de cualquier reclamo, demanda, investigación o procedimiento administrativo de cualquier naturaleza o proceso extrajudicial, con contenido económico o no, por las obligaciones ambientales que adquiere en virtud de la celebración del contrato de concesión, desde su inscripción y por el término que tome el trámite de cesión de las licencias ambientales ante la autoridad competente.

Como consecuencia de lo anterior, dado el esquema de organización contable adoptado por el Distrito Capital, en atención tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modifica la Resolución N° 533 de 2015, corresponde a la Secretaría Distrital de Ambiente, como autoridad ambiental, reconocer los derechos e ingresos por concepto de la respectiva tasa retributiva; en tanto que la UAESP debe reconocer la obligación respectiva en atención a que la licencia para el vertimiento le fue otorgada a esa Unidad y, como contrapartida, registrará el derecho por el cobro de la licencia correspondiente a cargo de la CGR Doña Juana S.A. ESP, por cuanto, como se señaló anteriormente, lo pactado en el contrato dispone que el Concesionario tiene a su cargo la obligación de atender, por su cuenta y riesgo, todas las obligaciones relacionadas con tasas, multas o sanciones que la Autoridad Ambiental o cualquier otra autoridad administrativa o judicial le imponga a la UAESP.

CONCEPTO No. 20172000105291 DEL 16-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la emisión y cancelación de bonos pensionales por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para cubrir obligaciones pensionales de terceros, lo mismo que la compensación de derechos y obligaciones a cargo del MHCP con COLPENSIONES.

Doctor:
CLAUDIA YADIRA PEREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031022 del 7 de julio de 2017, donde informa que para la determinación de los saldos a 1° de enero de 2018 en desarrollo de la implementación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el tratamiento contable posterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita se emita un pronunciamiento oficial sobre lo que se señala a continuación:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió bonos pensionales para cubrir obligaciones pensionales de terceros en los siguientes casos:

- a) En cumplimiento de una orden judicial, como son los casos mencionados del Banco de la República, el Hospital San Lorenzo de Supía Caldas y la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen del Colegio
- b) En virtud de lo señalado en el Decreto N° 1748, el cual consagra que la Nación a fecha de redención normal paga la totalidad del bono pensional y cobra la cuota parte a los contribuyentes, como es el caso de la Industria Licorera de Caldas.
- c) De acuerdo con lo señalado por el Decreto N° 3798, el cual plantea en su artículo 3°: “Compensación de obligaciones entre la Nación y el ISS. En desarrollo del artículo 13 de la Ley 51 de 1990, las obligaciones que la Nación pague por cuenta del ISS por concepto de cuotas partes de bono tipo A, serán compensadas con las obligaciones exigibles a cargo de la Nación y a favor del ISS por concepto de bonos pensionales tipo B emitidos por la Nación y cuotas partes a cargo de la Nación en bonos pensionales tipo B emitidos por otras entidades”.

Y que en dichas operaciones participaron tanto Entidades de Gobierno, como terceros distintos de Entidades de Gobierno (Empresas públicas).

Con fundamento en lo antes indicado, se consulta:

1. ¿Lo enunciado en el literal a) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

2. ¿Lo enunciado en los literales b) y c) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

3. De acuerdo con lo indicado como respuesta a los interrogantes 1 y 2, se consulta:

3.1 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿de qué forma se podría establecer la fecha inicial y la fecha final de los mismos?

3.2 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿qué tasa de interés de mercado se debe tomar para los concedidos a terceros distintos de Entidades de Gobierno (como hospitales, Licorera de Caldas y Banco de la República), dado que se trata de operaciones realizadas en virtud de órdenes judiciales o por mandato Legal?

4. Qué aspectos debe tener en cuenta el MHCP para a determinación de saldos iniciales a 01 de enero de 2018 de las cuotas partes de bonos pensionales.

5. Qué criterios se deben considerar para el reconocimiento, medición, revelación de las operaciones asociadas a las cuotas partes de bonos pensionales, durante el periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo.

6. Cuales serían específicamente, los criterios a aplicar para la Evaluación y medición de deterioro de las cuotas partes de bonos pensionales

7. De qué manera se debe efectuar el reconocimiento de intereses moratorios de las cuotas partes de bonos pensionales.

8. Que tratamiento contable debe aplicarse, en virtud del proceso de compensación indicado en el Decreto N° 3798 de 2003.

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 3798 de 3003, mediante el cual se reglamenta parcialmente lo dispuesto en el Artículo 17 de la Ley N° 549 de 1999, en el párrafo del Artículo 1º y en el Artículo 3º del mismo, se señala lo siguiente:

“Parágrafo. Los bonos emitidos no negociados y no pagados se reliquidarán de acuerdo con lo establecido en el presente artículo. Las diferencias que surjan en relación con los bonos negociados y pagados se someterán al procedimiento de compensación de que

trata el artículo 3º del presente decreto. En los bonos pagados, cuando la cuota parte de la Nación se incremente como resultado de la reliquidación, la parte faltante se actualizará y capitalizará hasta la fecha de pago. (...)

Artículo 3º. Compensación de obligaciones entre la Nación y el ISS. En desarrollo del artículo 13 de la Ley 51 de 1990, las obligaciones que la Nación pague por cuenta del ISS por concepto de cuotas partes de bono tipo A, serán compensadas con las obligaciones exigibles a cargo de la Nación y a favor del ISS por concepto de bonos pensionales tipo B emitidos por la Nación y cuotas partes a cargo de la Nación en bonos pensionales tipo B emitidos por otras entidades.

Las sumas que la Nación hubiere pagado por cuenta del ISS hasta la fecha de expedición del presente decreto se actualizarán desde la fecha de pago por parte de la Nación hasta la fecha en que se realice la compensación efectiva, de conformidad con lo establecido en el parágrafo del Artículo 6º de la Ley 598 de 2000.

Para efectos de la compensación a que se refiere el presente artículo, será suficiente la certificación expedida por el Jefe de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa la aprobación por parte del Instituto de Seguros Sociales, ISS, sobre el monto de las obligaciones pagadas por la Nación por cuenta del ISS por concepto de las cuotas partes de bono.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 201, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable dispuesto por la CGN, el cual deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5, señala los principios de contabilidad pública entre los que se incluye el principio de esencia sobre la forma, el cual establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó lo previsto en la Resolución N° 533 de 2015, establece los criterios para el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de las cuentas por cobrar, en el numeral 2-Cuentas por cobrar del Capítulo I, dispone lo siguiente:

“1. CUENTAS POR COBRAR

1.1 Reconocimiento

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

1.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

1.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

1.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado

y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, en el numeral 3-Préstamos por cobrar, punto 3.1, Capítulo I, de las normas que se anexan a la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificó lo previsto en la Resolución N° 533 de 2015, dispone que “Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Instructivo 002 de 2015, numeral 1.1.2. Cuentas por cobrar, dispone lo siguiente:

“(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016. Téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas cuentas pueden corresponder al grupo Deudores, exceptuando los préstamos por cobrar, así como al grupo Rentas por Cobrar.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.
- d. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. ¿Lo enunciado en el literal a) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

Atendiendo las anteriores consideraciones, de conformidad con lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP aplicará la norma de Cuentas por cobrar para el tratamiento contable de los derechos a su favor originados como resultado de la emisión de bonos pensionales para atender una orden judicial, como en los casos referidos en la consulta respecto del Banco de la República, el Hospital San Lorenzo de Supía Caldas y la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen del Colegio, considerando éstos no surgen de la colocación de recursos para ser utilizados por esas entidades y que no pactó una determinada rentabilidad a una tasa específica.

2. ¿Lo enunciado en los literales b) y c) se constituyen en préstamos por cobrar?, o corresponden a un concepto diferente.

De forma similar al caso anterior, los derechos reconocidos por el MHCP como resultado del cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto N° 1748 de 1995, que obliga a la Nación a pagar, en la fecha de redención normal, la totalidad del bono pensional y cobrar la cuota parte a los contribuyentes, como ocurrió con la Industria Licorera de Caldas, también deben clasificarse como “Cuentas por Cobrar” en atención a que no se trata de la entrega de recursos a esa entidad para que los use acordando el pago de una determinada rentabilidad.

3. De acuerdo con lo indicado como respuesta a los interrogantes 1 y 2, se consulta:

3.1 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿de qué forma se podría establecer la fecha inicial y la fecha final de los mismos?

Como se indicó en las respuestas a los cuestionamientos 1 y 2, el MHCP debe clasificar los derechos a su favor como “Cuentas por cobrar”. Para tal efecto, la fecha inicial de la cuenta por cobrar es aquella en la que se emite el bono pensional.

3.2 En caso de tratarse de préstamos por cobrar, ¿qué tasa de interés de mercado se debe tomar para los concedidos a terceros distintos de Entidades de Gobierno (como hospitales, Licorera de Caldas y Banco de la República), dado que se trata de operaciones realizadas en virtud de órdenes judiciales o por mandato Legal?

Tal como se señaló en las respuestas a los cuestionamientos 1 y 2, el MHCP debe clasificar los derechos a su favor como “Cuentas por cobrar”

4. ¿Qué aspectos debe tener en cuenta el MHCP para la determinación de saldos iniciales a 1º de enero de 2018 en lo que respecta a las cuotas partes de bonos pensionales?

Las cuotas partes por concepto de bonos pensionales, como se indicó en la respuesta a los interrogantes 1 y 2, deben clasificarse como “Cuentas por cobrar”. Así las cosas, para efectos de la determinación de los saldos iniciales, de conformidad con lo señalado en el numeral 1.1.2 del Instructivo 002 de 2014, el MHCP debe:

- b. Medir estas cuentas por cobrar por el saldo a 31 de diciembre de 2016.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas a estas cuentas por cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares.
- e. Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

5. ¿Qué criterios se deben considerar para el reconocimiento, medición, revelación de las operaciones asociadas a las cuotas partes de bonos pensionales, durante el periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo?

Teniendo presente que las cuotas partes de bonos pensionales que representen derechos para la entidad deben clasificarse como “Cuentas por cobrar”, para efectos de su reconocimiento, medición inicial y medición posterior, como ya se indicó en la respuesta al cuestionamientos 1 y 2, se deberá atender lo señalado en el Capítulo I Activos, numeral 2, de las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la

cual se modificó lo dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, referido a las Cuentas por cobrar.

6. Específicamente ¿Cuáles serían los criterios a aplicar para la Evaluación y medición de deterioro de las cuotas partes de bonos pensionales?

El Nuevo Marco normativo para las entidades de Gobierno en la Norma de Cuentas por Cobrar al referirse en la medición posterior del cálculo del deterioro determinó que, cuando se trata de cartera diferente de impuestos, la entidad debe utilizar la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares, tasa que será definida directamente mediante la aplicación de juicios profesionales y que corresponderá a decisiones administrativas de política derivadas del análisis particular para ese tipo de situaciones, caso en el cual se documentará la política aprobada.

Si se presentan indicios de deterioro, el MHCP deberá evaluar si este existe. Ahora bien, para comprobar la existencia de deterioro se deberá establecer el valor presente de los flujos esperados menos cualquier pérdida contemplada.

Para tal efecto, deberá evaluar, si para el caso particular le resulta útil incorporar dentro de sus políticas operativas el siguiente criterio:

Criterio para deteriorar:

- FEE_n : Flujos de Efectivo Estimados en el periodo n, es decir, los flujos que se espera recibir
- PC_n : Pérdidas crediticias sin incurrir en el periodo n, es decir, los flujos que no se recibirán en cada período
- i : Tasa de descuento que puede ser la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial o la tasa de mercado de transacciones similares

$$\text{Criterio} = \sum_{n=1}^n \frac{FEE_n - PC_n}{(1+i)^n}$$

Si: Valor del criterio > Valor en libros → Reconocer deterioro por la diferencia

La fórmula corresponde al valor presente de los flujos financieros futuro, por lo que el resultado estaría indicando que se debe incorporar todos los flujos futuros esperados, menos cualquier flujo que no se recibirá en cada período, descontados a una tasa de interés que se asocie con la transacción. Debe recordarse además, que el valor en libros incluye cualquier deducción por el deterioro calculado en períodos anteriores.

Las normas relacionadas también contemplan opciones de tasas de descuento que obedecen a diferentes hechos económicos. Así que será el MHCP quien deberá determinar qué escenario se ajusta la realidad de las cuentas por cobrar a deteriorar y seguir lo indicado por la norma correspondiente.

Por otro lado, la determinación de los flujos esperados y las pérdidas contempladas obedecen al criterio del MHCP una vez se indaguen los aspectos financieros y legales involucrados en la determinación de los flujos y pérdidas futuros. Tanto la indagación sobre la información, como los métodos para calcular el deterioro, son temas vinculantes de la realidad específica de los derechos por cobrar y será el mismo Ministerio el que proporcione la información y discierna sobre el método más adecuado.

7. De qué manera se debe efectuar el reconocimiento de intereses moratorios de las cuotas partes de bonos pensionales.

Con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, emitido por la CGN mediante Resolución Nº 533 de 2015, modificado por la Resolución Nº 484 de 2017, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar, razón por la que su reconocimiento procede siempre que, previa evaluación de las circunstancias, se logre evidenciar que se tiene el control sobre un activo, que existe la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros y que se logre efectuar una la medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se han reconocido derechos por concepto de intereses de mora, en fecha posterior la entidad deberá evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, procederá a reconocer el gasto respectivo. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas para reconocer tales derechos, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente. Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora debe obedecer al instante en el cual éstos se devengan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

8. Qué tratamiento contable debe aplicarse, en virtud del proceso de compensación indicado en el Decreto 3798 de 2003.

Para efectos de la compensación, con respaldo en la certificación expedida por el Jefe de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa la aprobación por parte de COLPENSIONES sobre el monto de las obligaciones pagadas por la Nación por cuenta del esa entidad por concepto de las cuotas partes de bono, el MHCP debitará el valor de la obligación reconocida a favor de COLPENSIONES por concepto de bonos pensionales y acreditar la cuenta por cobrar que se generó a su favor por parte del ISS (hoy COLPENSIONES), por contribuir con la cuota parte financiera respectiva como resultado de una emisión de bonos pensionales.

CONCEPTO No. 20172000106751 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por Cobrar Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras – Derechos Contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la renta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por Cobrar Ingresos Fiscales Cuentas de Orden Deudoras – Activos Contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de impuesto predial, teniendo como soporte la factura liquidada por la Entidad y entregada al sujeto pasivo del impuesto

Doctor

BERNEY AUNER GUERRERO

Coordinador NICSP

Alcaldía de Yacuanquer

Yacuanquer, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046852, del día 17 de octubre de 2017, en la cual se señala:

“...El Plan General de Contabilidad Pública actual en el numeral 9.1.1.2 Rentas por cobrar, establece “que las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que las originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos”

“Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden hasta tanto queden en firme.”

En este sentido el procedimiento que se ha manejado en el Municipio es la generación y entrega de la factura que liquida el Impuesto predial al iniciar la vigencia fiscal, la misma que se entrega a cada contribuyente. Nuestra inquietud surge si debemos con la expedición de este acto administrativo, que lo constituye la factura de predial como tal, reconocer la renta por cobrar contra el ingreso, tal y como lo menciona la parte final de numeral 9.1.1.2 o esperar a que se lleve a cabo con rigurosidad el proceso para obtener actos administrativos de determinación oficial debidamente ejecutoriados.

Igualmente en el catálogo de cuentas del nuevo Marco habla de que se reconoce la cuenta por cobrar en impuestos por cobrar el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

¿En este sentido y para efectos contables tanto en el Régimen actual como en el nuevo marco normativo podemos reconocer la renta y cuenta por cobrar con la liquidación de la factura de predial entregada a cada contribuyente, en aras de que la contabilidad refleje la realidad económica del Municipio y se conozca los derechos reales de impuestos a cargo de la entidad pública?

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

En el marco del entorno jurídico, la Ley 44 de 1990, Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias, en lo relacionado con el impuesto del impuesto predial, en el Capítulo III Opción para los municipios de establecer la declaración anual del impuesto predial unificado a partir de 1991, prescribe:

“Artículo 12º.- Declaración del Impuesto Predial Unificado. A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se regirá por las normas previstas en el presente capítulo.

(...)

Artículo 16º.- Facultad de eliminar el paz y salvo. Cuando los municipios adopten la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, podrán eliminar el certificado de Paz y Salvo y establecer mecanismos de recaudo total o parcial a través de la red bancaria para dicho impuesto, así como para los impuestos de las corporaciones regionales a que se refiere el Capítulo II de la presente Ley.

Así mismo, el cobro de dichos impuestos podrá efectuarse conjuntamente con los correspondientes a servicios públicos.” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la firmeza de los actos administrativos, el Código de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) en el CAPÍTULO VIII, Conclusión del procedimiento administrativo, Artículo 87, Firmeza de los actos administrativos, expresa que éstos quedarán en firme, así:

- “1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución Nº 355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

(...)

9.1.4.1 Ingresos

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

273. Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales

(...)

9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes (...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, La Resolución 357 de 2008, Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación en los numerales 3., 3.2 y 3.7, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las (...) facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución Nº 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable"; establece:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

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

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial a favor de las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

”2. REGISTROS CONTABLES EN LOS MUNICIPIOS Y DISTRITOS

Los municipios y distritos reconocerán contablemente la parte del impuesto predial que les corresponde, para lo cual, en el momento de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, se debita la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y se acredita la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado el valor que equivale al porcentaje, y en el caso de la sobretasa, sólo se reconocerá como ingreso lo correspondiente al impuesto predial.

(...)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su versión 2007.16, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes...”

8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes.”

Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales lo siguiente:

“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 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. 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.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y 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.

4105-TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 Activos Contingentes.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El reconocimiento de las rentas por cobrar en aplicación de la Resolución N° 355 de 2007 o de las cuentas por cobrar en aplicación a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, por concepto de impuesto predial debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio de devengo, es decir,

cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es el caso, con las liquidaciones oficiales u otros actos administrativos propios de la Entidad Contable Pública, siempre y cuando estos queden en firme, es decir, se cumpla cualquiera de los enunciados del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

En concordancia con lo anterior, no es viable efectuar reconocimiento de derechos e ingresos sin que se hayan materializado los elementos sustantivos que permitan evidenciar las posibilidades de recaudo de los tributos.

Por su parte, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas, establece que las gestiones administrativas deben garantizar información contable pública verificable; ello se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Así las cosas, la Entidad es autónoma en determinar los documentos más idóneos para soportar los registros en la contabilidad y facilitar los procesos, tanto contable como de control interno y externo; para el caso particular, se deberá determinar el documento idóneo para el reconocimiento del impuesto predial, puesto que los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados no podrán registrarse contablemente.

Ahora bien, si la denominada factura por usted mencionada tiene carácter vinculante e impositivo para el contribuyente, y por lo tanto se cumplen los preceptos expuestos en los párrafos anteriores, el reconocimiento del derecho se realizará conforme se indica a continuación:

- Aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un derecho contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

- Aplicando el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones

Para el momento en que el documento contable se expida, se debe reconocer un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

En cuanto se hayan cumplido con las condiciones de firmeza se debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponda como ingreso por impuesto. Simultáneamente se deben revertir los saldos de las cuentas de orden de derechos contingentes.

En caso que tal factura no tenga carácter vinculante, sino que sea un mero mecanismo de sugerir una liquidación al contribuyente, no se podrá aplicar el procedimiento contable anteriormente expuesto, por cuanto no da lugar a la existencia de un activo contingente y menos aún al nacimiento de un derecho pleno. En su defecto, se podrá efectuar un registro en cuentas de orden de control, si la entidad lo considera útil, tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente como bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20172000110651 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles Cuentas por pagar Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Contadora

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043182, del 25 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable que deben atender las entidades contables públicas a las que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones les concede el permiso para el uso del espectro y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, con el objeto de atender un único criterio contable y evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con la regulación vigente sobre la materia

El Decreto Nº 542 de 2014 que reglamenta lo dispuesto en los artículos 10, 13 y 36 de La Ley Nº 1341 de 2009, frente a la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto fijar el alcance de los elementos que configuran la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del régimen de transición establecido en el Artículo 68 de la misma ley y en el numeral 1 del Artículo 58 de la Ley 1450 de 2011

Parágrafo. Las disposiciones previstas en este título no se aplican a las contraprestaciones que se causen por el otorgamiento o renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, como tampoco a las que recaen sobre los servicios de radiodifusión sonora, de televisión y postales, los cuales continúan rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables.

Artículo 2°. Hechos que generan la contraprestación periódica. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 se causa por la provisión de redes de telecomunicaciones, la provisión de servicios de telecomunicaciones o la provisión de unas y otros, dentro del territorio nacional o en conexión con el exterior.

Se entiende por provisión de redes de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros el conjunto de nodos y enlaces físicos, ópticos, radioeléctricos u otros sistemas electromagnéticos, que permita la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza.

Se entiende por provisión de servicios de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza a través de redes de telecomunicaciones, sean estas propias o de terceros.

Se entiende por provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones en conexión con el exterior, cuando la misma se establece desde o hacia el exterior.

Parágrafo. No constituye provisión de redes de telecomunicaciones el consumo o utilización propios de las mismas sin suministro a terceros.

Artículo 3°. Responsable de la provisión de las redes y de servicios de telecomunicaciones y de la contraprestación periódica. El proveedor de redes de telecomunicaciones y de servicios de telecomunicaciones se obliga ante sus usuarios a la provisión de las redes, a la prestación de los servicios o a las dos, y como tal asume a nombre y por cuenta propia la responsabilidad sobre la provisión de las redes y de los servicios de telecomunicación que suministra a terceros, así los servicios o las redes sean de propias o de terceros.

Todos los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones son responsables del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contraprestación periódica previstas en la Ley 1341 de 2009 y sus disposiciones reglamentarias, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo. La provisión de redes y la de servicios de telecomunicaciones sin la previa formalización de la habilitación general, no exime de la obligación de pagar las contraprestaciones que se causan por tal concepto, conforme a las disposiciones de la Ley 1341 de 2009 y el presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión de la inscripción en el Registro de TIC.

Artículo 4°. Base sobre la cual se aplica la contraprestación periódica. La base para el cálculo de la contraprestación periódica está constituida por los ingresos brutos causados en el período respectivo, por concepto de la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones, incluidos aquellos causados por participaciones, reconocimientos, primas o cualquier beneficio económico, originados en cualquier tipo de acuerdo, con motivo o que tengan como soporte la provisión de redes o de servicios de telecomunicaciones.

Parágrafo. Los ingresos que se originen del ejercicio de actividades económicas distintas a la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones no forman parte de la base de la contraprestación periódica

Frente a la contraprestación periódica a favor del fondo de tecnologías de la información y las comunicaciones por la habilitación general para la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones, la Resolución N° 290 de 2010, en el Artículo 2, se establece lo siguiente:

“Artículo 2. Contraprestación periódica por la habilitación general. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, que deben cancelar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a partir del 31 de enero de 2010, corresponderá al dos punto dos por ciento (2,2%) sobre los ingresos brutos causados por

la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones excluyendo terminales, del respectivo proveedor.

La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto N° 542 de 2014, en el Título II, referido a la contraprestación económica con ocasión de la renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, en los artículos 10 y siguientes, determina lo siguiente:

“Artículo 10. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto establecer los criterios para la determinación de las contraprestaciones económicas que se causan con ocasión de la renovación de permisos de uso de espectro radioeléctrico, en desarrollo de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 11. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico. La contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico, que debe pagar el respectivo titular del permiso a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, será la resultante de aplicar los criterios establecidos con base en la propuesta que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro.

Dicha contraprestación económica se debe pagar por anualidades anticipadas, salvo que en los procedimientos para el otorgamiento de las renovaciones se establezcan reglas especiales que dispongan oportunidades de pago distintas.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará los criterios, generales o particulares, para la valoración y liquidación de la contraprestación de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico de bandas identificadas para servicios de IMT. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación de permisos para utilización del espectro radioeléctrico atribuido por la Agencia Nacional del Espectro para servicios móviles terrestres, en bandas identificadas para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales (IMT) (por sus siglas en inglés), será definido de acuerdo con los resultados de los estudios que se adelanten para cada permiso que se renueve.

La valoración será llevada a cabo de manera individual y concreta para cada administrado que esté interesado en la renovación del permiso para el uso del espectro radioeléctrico, con base en las propuestas que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro, en función de criterios técnicos y económicos que tengan en consideración, entre otros, el tamaño de la red, el número de equipos de radiación utilizados, el número de usuarios atendidos, el valor de la gestión del espectro requerida, el costo de oportunidad derivado de la renovación, además de los criterios ya contemplados en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia de lo anterior, dicha valoración podrá implicar el pago de sumas diferentes a cargo de los distintos interesados, dadas las situaciones particulares que rodean cada renovación.

El acto administrativo por el cual se otorga la renovación de los permisos para uso del espectro radioeléctrico identificado como IMT implica la aceptación y reconocimiento del valor fijado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con ocasión de dicha renovación.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1. Modificar el artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 5. Contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico. De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el otorgamiento o renovación del permiso para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico dará lugar al pago, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a cargo del titular del permiso, de una contraprestación cuyo importe en moneda legal colombiana será el resultante de aplicar los Valores Anuales de Contraprestación —VAC— establecidos en el anexo de la presente resolución.

Dicha contraprestación económica se podrá cumplir de forma anticipada en un único pago por el total del período de tiempo por el que se haya otorgado el permiso o en anualidades anticipadas. Para el efecto, el asignatario previamente al acto de otorgamiento o de renovación de su permiso, deberá hacer manifestación expresa acerca de la forma en que pagará dicha contraprestación económica.

Parágrafo. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico identificado para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales — IMT (por sus siglas en inglés) de los servicios móviles terrestres, será definida previo el respectivo estudio”

El Decreto 1161 de 2010, Por el cual se dictan algunas disposiciones relacionadas con el régimen de contraprestaciones en materia de telecomunicaciones y se derogan los Decretos 1972 y 2805 de 2008, en el Artículo 6º, establece lo siguiente:

“Artículo 6º. Obligaciones. Los proveedores que estén obligados a pagar las contraprestaciones en materia de telecomunicaciones establecidas en los artículos 13 y 36 de la Ley 1341 de 2009, tendrán las siguientes obligaciones:

a) Autoliquidar y pagar oportunamente al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones las contraprestaciones a su cargo.

b) Discriminar en su contabilidad los ingresos correspondientes a la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones. (...)

g) Diligenciar correcta y completamente los formatos y formularios únicos de recaudo definidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el pago de sus obligaciones, en los casos que corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones frente a la normatividad contable pública

2.1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 8 define los principios de contabilidad pública que son constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, entre los cuales se resaltan los principios de registro, devengo o causación y asociación, así:

“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)

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

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de ejercicios anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayados fuera de texto)

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

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme”. (Subrayado fuera de texto)

Según el párrafo 274 del PGCP, “Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los ingresos por concepto de concesiones, el Catálogo General de Cuantas del RCP precedente, ha dispuesto la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, donde se incluye la subcuenta 411051-Concesiones.

Igualmente, el párrafo 282 del PGCP, define los gastos señalando que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. ”. (Subrayado fuera de texto).

Como complemento el párrafo 283 del citado PGCP, dispone que “El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)”.(Subrayado fuera de texto).

La CGN mediante concepto radicado con el N° 200912-137473 del 15 de enero de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad Universidad Nacional de Colombia, señaló lo siguiente:

“2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético. De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).”

2.2. Marco normativo para entidades de gobierno

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala:

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

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

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

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

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

El 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar." (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Marco conceptual dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, se señala lo siguiente:

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

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

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La contraprestación a cargo de entidades contables públicas proveedoras de redes y de servicios de telecomunicaciones, que deben liquidar y pagar al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debe reconocerse en el sistema contable de tales entidades de manera cronológica y conceptual, observando los principios y normas técnicas definidas en el Marco normativo contable que le sea aplicable a cada entidad contable pública que participa de la transacción.

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando se trata de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio, si se trata de una entidad contable pública que debe atender aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente, para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

En el caso de la obligación a cargo de una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones, que se causa por la contraprestación periódica derivada de la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual se liquida como un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones autorizado, que se debe declarar y pagar por trimestres calendario dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, bajo el entendido que la entidad obtiene ingresos por la prestación de tales servicios con fundamento en la autorización otorgada por el citado Ministerio, la obligación debe reconocerse mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Para reconocer los derechos que surgen de la operación anterior, la CGN se aparta del criterio genérico de concesión señalado a ese Ministerio mediante concepto radicado con el N° 107771 de enero 17 de 2008, por cuanto no se trata de un permiso para prestar servicios en nombre del MINTIC; dado que lo que se presenta es un permiso para que el prestador quede habilitado para adelantar una actividad específica por su cuenta y riesgo, caso en el que el citado Ministerio debe reconocer el devengo del ingreso y los derechos respectivos mediante un débito en la subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

En atención a lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, para reconocer la obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer los derechos e ingresos respectivos mediante un débito en la Subcuenta 131118-Licencias de la cuenta 1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

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

Cuando las obligaciones a favor del favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones se encuentran a cargo de una empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento debe efectuarse como se indica a continuación:

La obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias,

registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

3. Operaciones recíprocas

Para los casos en que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas conducentes a la eliminación por operaciones que afectan los resultados, toda vez que no existe correspondencia entre gastos y costos, con los ingresos del Ministerio, subsistiendo únicamente para esos casos, el reporte de operaciones recíproca entre el derecho y la obligación correlativa.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000003151 del 08-02-2017

20172000000341 del 05-01-2017

20172000055091 del 30-08-2017

20172000056031 del 05-09-2017

20172000105301 del 16-11-2017

5.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000201 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar Otros activos Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registro de un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo. Reclasificación de los recursos entregados en administración al ICETEX en el momento del pago de las matrículas de los funcionarios beneficiados del MHCP. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX para el tratamiento contable de préstamos por cobrar entregados a los funcionarios del Ministerio. Tratamiento contable de los recursos mantenidos en el portafolio de inversión de los Fondos de ICETEX.

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ RUIZ
Coordinadora del grupo de contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007393-2, del día 04 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

1. Dado que los recursos entregados al ICETEX deben ser registrados en la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, ¿la Entidad tendría que registrar un pasivo por beneficios a largo plazo asociado a ese activo? En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿de qué manera se procedería para su reconocimiento y medición?
2. ¿Los recursos entregados al ICETEX para la financiación de estudios en el interior y exterior, programas de bilingüismo, ente otros, para los funcionarios de la Entidad cumplen con la definición de préstamos por cobrar, considerando que el Ministerio prevé desde el inicio que los recursos puedan ser condonados a favor de los funcionarios o que, en caso de incumplimiento de las obligaciones, será éste el que deba asumir el pago de su capacitación?

3. ¿Cuál entidad debe dar cumplimiento al tratamiento contable para la medición inicial y posterior de los préstamos por cobrar? ¿Debe ser el ICETEX para posteriormente reportarlo al MHCP o, por el contrario, debe ser directamente el Ministerio?, y en este último caso, ¿de qué manera el MHCP puede dar cumplimiento a lo señalado en la referida Norma, y en especial al principio de devengo, dado que: a) no administra la cartera otorgada a los funcionarios, b) no conoce las tasas empleadas para la concesión de los préstamos (que seguramente darán lugar al reconocimiento de una subvención), c) no conoce los pagos de capital e intereses realizados por los beneficiarios y d) no cuenta con los insumos para la determinación del deterioro del valor?.

4. Se consulta si los recursos entregados en administración que se encuentran invertidos en el portafolio de inversión de Fondos del ICETEX, deben ser reclasificados como inversiones en los estados financieros del Ministerio, teniendo en cuenta lo siguiente:

“Respecto del portafolio de inversiones en que se encuentran invertidos los recursos recibidos en administración, monto del portafolio de inversiones y tasa de interés del mismo; es pertinente anotar que ICETEX tiene como política, para la administración de los excedentes de los Fondos en Administración, constituir un portafolio bajo el esquema de Unidad de Caja” (ICETEX — Fondo en Administración) el cual de acuerdo con el comportamiento de las tasas del mercado de valores, genera una valoración positiva (cuando las tasas de valoración disminuyen) o negativa (cuando las tasas de valoración suben) que afecta directamente la disponibilidad de cada fondo.

Con base en estos resultados, mensualmente se abonan a cada uno de los fondos los rendimientos que corresponden, teniendo en cuenta su participación en el total del portafolio. Así mismo, para la distribución de los rendimientos, se incluyen los intereses generados en las cuentas de ahorro, de los dineros que no son trasladados al portafolio de inversiones. (...)

Por lo expuesto el ICETEX no tiene portafolio de inversiones asignados a cada fondo, por tanto, no procede el detalle de inversiones del mismo.

Los rendimientos que mensualmente liquida el Instituto Colombiano de Crédito y Estudios en el Exterior ICETEX, para los Fondos en Administración, se realizan basados en las siguientes políticas:

- Los recursos disponibles que ingresan a los Fondos en Administración se invierten temporalmente, en la medida que se ejecutan los flujos financieros que financian las cohortes, conforme la programación de flujo de caja (ingresos y egresos por giros a la ejecución del convenio). Dicha inversión se realiza en un portafolio en títulos de alta calidad crediticia. (...)

- Los rendimientos se calculan conforme la rentabilidad global del portafolio, y en el siguiente mes se causan contablemente. En aquellos fondos que debe girarse a la Dirección del Tesoro Nacional, el giro se hace en el mes 1+2. (...) “(Subrayado fuera de texto).

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

CONSIDERACIONES

El numeral 3.1. de la Norma de préstamos por cobrar, contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

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

Entre tanto, el numeral 5.2.1. de la Norma de beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...) 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

(...) 5.2.1. Reconocimiento

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

1. Pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo asociado a la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO:

La Entidad no deberá reconocer un pasivo por beneficios a los empleados asociado a la cuenta 1902 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, toda vez que la Entidad registrará el traslado de los recursos entregados en administración al ICETEX destinados a la financiación de estudios en el interior y exterior, programas de bilingüismo, entre otros, de los empleados del Ministerio, en la subcuenta 190801 – En administración, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuya contrapartida corresponderá a un crédito en la cuenta y subcuenta respectiva al grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

2. Reclasificación de los recursos entregados en administración al ICETEX en el momento del pago de las matrículas de los funcionarios beneficiados del MHCP:

Considerando que en su comunicación radicada con el número 2016550007393-2 se modifica el contexto en la consulta original, indicando que el MHCP no tiene la intención de que los recursos destinados para la financiación de estudios sean devueltos, sino que, prevé desde el inicio que los recursos puedan ser condonados a favor de los funcionarios o que, en caso de incumplimiento, el funcionario asuma el pago de su capacitación, a continuación se determina el procedimiento contable, partiendo de los siguientes escenarios, sea que se configure o no un préstamo:

- Se reconocerá un préstamo por cobrar, cuando la Entidad espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario, a la luz de lo indicado en la Norma de préstamos por cobrar, y conforme a lo que establezca el reglamento operativo del fondo, con independencia que corresponda a un crédito total o parcialmente condonable, registrando un débito en la subcuenta 141525 – Créditos a empleados, de la cuenta 1415 – PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, contra un crédito en la subcuenta 190801 – En administración, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso tal que el funcionario cumpla con los requisitos y condiciones exigidos sobre los estudios cursados para la condonación total o parcial de la deuda, la Entidad deberá registrar un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, disminuyendo la subcuenta y cuenta del préstamo por cobrar. De lo contrario, la Entidad seguirá reconociendo el préstamo concedido al funcionario conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar.

- Se reconocerá un activo por concepto de bienes y servicios pagados por anticipado cuando se traten de recursos destinados para la realización de estudios que, en principio, no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado, caso en el cual, se registrará un débito en la subcuenta 190515 – Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, contra un crédito en la subcuenta 190801 – En administración de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La cuenta de bienes y servicios pagados por anticipado se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el reglamento operativo del fondo, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

- Se registrará un gasto en la subcuenta 510803 – Capacitación, bienestar social y estímulos, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, cuando se trate de recursos en beneficio a los empleados para la realización de estudios, de los cuales no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, así como no se prevé el cumplimiento a futuro, de condiciones y requisitos.

3. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX para el tratamiento contable de préstamos por cobrar:

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor del MHCP y en beneficio de sus funcionarios, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, bajo el amparo de la cláusula 9 del contrato, a fin de que el Ministerio dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

4. Recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX:

Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneje el ICETEX.

Este concepto modifica los radicados con número CGN N° 20162000013501, del día 17 de mayo de 2016, y el número CGN N° 20162000028791, del 26 de septiembre de 2016, en lo relacionado con la cuenta contable usada para el registro de los recursos entregados en administración al ICETEX.

CONCEPTO No. 20172000063331 DEL 03-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Calculo de la tasa de interés efectiva para préstamos por cobrar que tienen una tasa de interés variable

Doctora

ROSA HELENA CALDERÓN ROJAS

Profesional Especializado

Fondo de Bienestar Social Contraloría General de la República
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20175500038042, del 22 de agosto de 2017, mediante la cual consulta sobre cómo calcular, para efectos de la transición, la tasa de interés efectiva para préstamos por cobrar que tienen una tasa de interés variable (IPC+ SPREAD). Lo anterior tanto para préstamos concedidos a entidades de gobierno, a terceros distintos de entidades de gobierno con tasas equivalentes a las del mercado y a terceros distintos de entidades de gobierno con tasas inferiores a las de mercado.

Sobre el particular, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Norma de préstamos por cobrar, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“3.3. Medición inicial

Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido. (...)

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace

equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido (...). (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 establece que:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, con relación a los préstamos por cobrar, el numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015 establece que:

“(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Realizar las siguientes actividades para los préstamos otorgados a entidades de gobierno y para aquellos otorgados a terceros distintos de entidades de gobierno en los que se haya concedido una tasa de interés conforme a las de mercado en la fecha de su origen:

i) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor desembolsado más los costos de transacción, en la medida que estos costos sean fácilmente identificables.

ii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.

iii) Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

d) Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos a terceros, distintos de entidades de gobierno, con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:

i) Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo.

ii) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor presente de los flujos futuros pactados descontados a la tasa de mercado identificada en el numeral i) más los costos de transacción. En caso de que la entidad no logre determinar la tasa de interés de mercado en la fecha que se concedieron los préstamos, el valor inicial del préstamo corresponderá a su valor en libros al 31 de diciembre de 2016, más los costos de transacción. En ambos casos, incluir los costos de transacción en la medida que estos sean fácilmente identificables.

iii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.

iv) Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva determinada de acuerdo con el numeral iii). La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A partir de la regulación expuesta, se concluye lo siguiente:

De manera general, los préstamos pueden dividirse en dos categorías según el tipo de interés que está pactado, a saber, préstamos con tasa fija y préstamos con tasa variable.

En los préstamos con tasa fija se pacta un porcentaje de interés que se mantiene constante durante la vigencia del préstamo, por lo cual la tasa de interés efectiva de que trata la Norma de préstamos por cobrar es, igualmente, fija. En este caso, la tasa de interés efectiva se calcula por una sola vez al inicio del préstamo como aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido, el cual será el costo amortizado del préstamo en el momento del reconocimiento inicial. Por lo tanto, lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar para la determinación de la tasa de interés efectiva es aplicable para los préstamos con tasa de interés fija.

Por su parte, en los préstamos con tasa de interés variable, el interés aplicable varía en función de la evolución del tipo de interés que se usa como referencia; por ello, la tasa de interés efectiva variará cada vez que, de acuerdo con las condiciones de actualización de la tasa del préstamo, se fije el nuevo interés aplicable al mismo. En este caso, la tasa de interés efectiva se debe recalcular cada vez que se fije el nuevo tipo de interés aplicable, para tal efecto, la tasa de interés efectiva será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado del préstamo, el cual, en el momento de la medición inicial, será equivalente al valor inicialmente reconocido. Posteriormente, cada vez que se actualice la tasa de interés aplicable según las variaciones en el tipo de interés de referencia, la entidad calculará nuevamente la tasa de interés efectiva, la cual será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado de este a la fecha de la actualización del interés aplicable.

A partir de su comunicación se ha identificado la necesidad de ajustar la Norma de préstamos por pagar para que la definición de la tasa de interés efectiva abarque la actualización del tipo de interés aplicable para los préstamos con tasa de interés variable.

Ahora, considerando que el numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015 se desarrolló a partir de lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y que allí, para la determinación de la tasa de interés efectiva, también se hace referencia al valor inicialmente reconocido en lugar del costo amortizado del préstamo, se evidencia que los procedimientos descritos en los numerales ii) y iii) del literal c) y en los numerales iii) y iv) del literal d) no son aplicables a los préstamos con tasa de interés variable. No obstante, el Instructivo 002 de 2015 exige que las entidades analicen y apliquen aquellos aspectos que no sean abordados en el Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

A partir de ello, para la determinación de los saldos iniciales de los préstamos con tasa variable, la entidad determinará el costo amortizado del préstamo al 1 de enero de 2018, para lo cual se plantean dos escenarios:

Escenario 1. Préstamos con tasa variable otorgados a entidades de gobierno o a terceros distintos de entidades de gobierno en los que se haya concedido una tasa de interés conforme a las de mercado en la fecha de su origen, sobre los cuales los costos de transacción no son fácilmente identificables:

Cuando los costos de transacción de estos préstamos no son fácilmente identificables, el costo amortizado corresponderá al valor desembolsado menos los pagos de capital más los intereses ya causados pero no pagados.

Escenario 2. Otros préstamos con tasa variable:

El costo amortizado corresponderá al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo acumulado desde el inicio del préstamo hasta la fecha de transición menos los pagos de capital e intereses.

Para la determinación del valor inicialmente reconocido, la entidad aplicará lo establecido en el numeral i) del literal c) o los numerales i) y ii) del literal d) del numeral 1.1.3., según corresponda.

El rendimiento efectivo acumulado desde el inicio del préstamo hasta la fecha de transición corresponderá a la sumatoria de los rendimientos efectivos del préstamo para cada uno de los periodos en los cuales una tasa aplicable estuvo vigente. La tasa de interés efectiva para cada periodo será aquella que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el costo amortizado del préstamo a la fecha de cambio del tipo de interés.

Una vez determinado el costo amortizado del préstamo por cobrar, la entidad procederá a aplicar lo establecido en los literales e) y f) del numeral 1.1.3. del Instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000074041 DEL 08-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMAS	Determinación de los saldos iniciales de los pasivos asociados a acuerdos de concesión

Doctora

DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA
Profesional especializado IV
Alcaldía municipal de Palmira
Palmira - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550004233-2, del 19 de septiembre de 2017, mediante la cual pregunta si, bajo el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

322

Compilado a 29 de diciembre de 2017

nuevo Marco Normativo, es adecuado el tratamiento contable que la entidad tiene previsto realizar para determinar los saldos iniciales de los pasivos asociados a dos acuerdos de concesión en los que figura como concedente. Lo anterior, toda vez que, según información del municipio, se tiene pensado estimar el pasivo asociado con dichos acuerdos por su valor presente, el cual correspondería aproximadamente a \$92.000.000.000 y, con ello, se vería afectada la situación financiera y los indicadores de endeudamiento de la entidad.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 484 de 2017, por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones, señala en su artículo 3º lo siguiente:

“Para determinar los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016, se observarán las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la presente Resolución, y el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

Por otra parte, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que se encuentra en el anexo de la Resolución 484 de 2017, establece lo siguiente frente al reconocimiento y medición de los pasivos asociados a los acuerdos de concesión:

“Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente (...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

Cuando la entidad 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 entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad 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.

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 valor del activo en concesión.

Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.

1.2.3. Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

Cuando la entidad 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 explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido.

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 entidad 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 del activo y el valor reconocido como pasivo financiero.

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.

La amortización del pasivo diferido dependerá del 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 periodo 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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para la determinación de los saldos iniciales de los pasivos asociados a acuerdos de concesión al 01 de enero de 2018, en aplicación del nuevo Marco Normativo, la entidad debe considerar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, que se encuentra en el anexo de la Resolución 484 de 2017. Por lo anterior, las actividades a considerar para determinar los saldos iniciales de dichos pasivos son las siguientes:

- a) Identificar si, sobre los activos en concesión construidos, desarrollados, adquiridos, mejorados o rehabilitados por el concesionario al 31 de diciembre de 2017, la entidad tiene alguna obligación incondicional de realizar pagos específicos o cuantificables futuros al concesionario como compensación de las actividades de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo.

En caso de que la entidad tenga la obligación de realizar pagos futuros al concesionario, se debe reconocer un pasivo financiero por el valor presente de los pagos específicos o cuantificables, descontados a la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión y, en ausencia de esta, a la tasa de interés incremental. El valor por el que se reconozca el

pasivo financiero afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por el contrario, en caso de que la entidad no tenga la obligación de realizar pagos futuros al concesionario, no debe reconocer pasivos financieros asociados a los activos en concesión.

- b) Para el pasivo que a 31 de diciembre de 2017 esté registrado como crédito diferido, la entidad debe identificar si, durante el período que resta del acuerdo de concesión, el concesionario tiene derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos en concesión como contraprestación de sus actividades realizadas.

En caso de que el concesionario tenga derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos en concesión, la entidad reclasificará el crédito diferido como un ingreso diferido por concesiones y lo amortizará dependiendo del 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 periodo variable, se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión.

Por el contrario, en caso de que el concesionario no tenga derecho a obtener ingresos por la explotación de los activos, la entidad dará de baja el crédito diferido afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000055091 del 30-08-2017

20172000105301 del 16-11-2017

5.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20172000000211 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación

SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos que se derivan de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para construcción de obras, o mejora y reparaciones de obras.

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación DNP
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20165500072482, de fecha 31 de octubre de 2016, donde solicita concepto frente a los cuestionamientos que se indican a continuación, a efectos de establecer los saldos iniciales en cumplimiento de lo establecido por la CGN en el nuevo Marco normativo contable emitido Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015:

1. Reconocimiento de intangibles que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad del DNP, los cuales fueron desarrollados internamente, debido a que para ello no se requirió de la dedicación exclusiva de recursos técnicos, humanos y financieros, y que por tratarse de aplicativos específicos utilizados para atender las actividades exclusivas del DNP no es posible encontrar en el mercado aplicaciones o programas similares con el fin de obtener precios referenciales.
2. Reconocimiento y medición de los litigios y demanda en contra de la entidad
3. Reconocimiento de los bienes adquiridos mediante la ejecución de recursos entregados en administración al Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo - PNUD
4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX
5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos
6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de los entes ejecutores con los que la entidad ha celebrado convenios para la administración de recursos

7. Saldos al 31 de diciembre de 2016 y Saldos al 1 de enero de 2017

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de intangibles que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad del DNP.

El Instructivo N° 002 de 2015, en el numeral 1.1.4 Activos intangibles, señala lo siguiente:

“c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

- i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, al señalar los criterios para la medición de los activos, en el numeral 6.3.4.4, dispone lo siguiente:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente”. (Subrayados fuera de texto)

2. Reconocimiento y medición de los litigios y demanda en contra de la entidad

El Decreto Nº 2052 de 2014, mediante el cual se reglamentó la implementación del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado – eKOGUI, y que debe ser utilizado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico, en el artículo tercero, señala lo siguiente:

“(...) El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado – eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI”

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Circular Externa Nº 09 de fecha 17 de noviembre de 2016, donde se señala lo siguiente:

“La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Circular 0023 del 11 de diciembre de 2015 en la cual se estableció, de forma referencial, una metodología de reconocido valor técnico que podía ser utilizada para calcular la provisión contable para las entidades públicas del orden nacional, respecto de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales a su cargo. No obstante, dicha metodología no se encuentra ajustada hoy día al nuevo marco normativo, razón por la cual se revoca a partir de la fecha.

En consecuencia, a modo de buena práctica, se pone a disposición de las entidades públicas del orden nacional, la metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable que adoptó la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante Resolución 353 del 01 de noviembre de 2016¹, la cual se ajusta al nuevo marco normativo señalado por la Contaduría.” (Subrayados fuera de texto)

En las consideraciones señaladas en la Resolución Nº 353 de 2016, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se indica lo siguiente:

“Que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado adelantó un trabajo conjunto con la Contaduría General de la Nación (CGN) tendiente a alinear la Circular Externa 0023 en los aspectos propios de los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN, en convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Como resultado de este ejercicio, se ajustó la metodología acotando su alcance y verificando su consistencia con los tratamientos contables exigidos en los nuevos marcos normativos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 2 del Capítulo III Activos y pasivos contingentes de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de entidades de gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los pasivos contingentes, señala lo siguiente:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. (...).”

Igualmente, el numeral 6 del Capítulo II Pasivos de las normas antes citadas, dispone lo siguiente:

“6. PROVISIONES

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. (...)

La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

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. (...).

a. Medición inicial

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. (...)
(Subrayados fuera del texto)

3. Reconocimiento de los bienes adquiridos mediante la ejecución de recursos entregados en administración al Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo - PNUD

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 6.1.1 y 6.2.1., dispone lo siguiente:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la

capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX

Para la constitución de una sociedad fiduciaria se deben cumplir los requisitos establecidos en los artículos 53 y 80 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y en el Título I de la Circular Externa 007 de 1996, Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia.

De acuerdo con el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, las sociedades fiduciarias en desarrollo de su objeto social pueden tener la calidad de fiduciarios según lo dispuesto en el artículo 1226 del Código de Comercio; celebrar encargos fiduciarios que tengan por objeto la realización de inversiones, la administración de bienes o la ejecución de actividades relacionadas con el otorgamiento de garantías por terceros para asegurar el cumplimiento de obligaciones, la administración o vigilancia de los bienes sobre los que recaigan las garantías y la realización de las mismas, con sujeción a las restricciones que la ley establece; obrar como agente de transferencia y registro de valores; obrar como representante de tenedores de bonos; obrar como síndico, curador de bienes o como depositario de sumas consignadas en cualquier juzgado, por orden de autoridad judicial o por determinación de las personas que tengan facultad legal para designarlas con tal fin.

Así mismo, podrán prestar servicios de asesoría financiera; emitir bonos actuando por cuenta de una fiduciaría mercantil constituida por un número plural de sociedades en los términos del Decreto 1026 de 1990. Igualmente dichas sociedades podrán emitir bonos por cuenta de dos o más empresas, siempre y cuando un establecimiento de crédito se constituya en avalista o deudor solidario del empréstito y se confiera a la entidad fiduciaria la administración de la emisión. También podrán estas sociedades administrar fondos de pensiones de jubilación e invalidez, fondos comunes ordinarios y fondos comunes especiales de inversión.

El numeral 3.1. de la Norma de préstamo por cobrar, contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

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

Entre tanto, el numeral 5.2.1. de la Norma de beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...) 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

(...) 5.2.1. Reconocimiento

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado”. (Subrayado fuera del texto)

4802 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad 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. (...)

5108 - GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

5212 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros” (Subrayado fuera del texto)

5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos

Las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las entidades de gobierno, en el CAPÍTULO VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.1, referido a las políticas contables, señalan:

“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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida". (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de "Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables".

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público "debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan."

Ahora bien, el anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2 del mismo, señala:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- 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 contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

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

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8. y 3.11, de la citada Resolución, señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los

Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de los entes ejecutores con los que la entidad ha celebrado convenios para la administración de recursos

Las Normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las entidades de gobierno, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en los numerales 4.3 y 5, señalan lo siguiente:

“4.3 Corrección de errores de periodos anteriores

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. (...)

(...) 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

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.

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.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento, medición y revelación de intangibles desarrollados

Los intangibles deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea fiable; en caso contrario se registran como gasto. En consecuencia, la entidad deberá revisar si las licencias cumplen con estos requisitos.

Para la medición inicial de un software en servicio, en cumplimiento de lo señalado por la CGN en el Instructivo N° 002 de 2015, se debe establecer el valor de los desembolsos en que debería incurrir la entidad para desarrollar un software de similares características, cuantificado los recursos que la entidad debería sacrificar para obtener un intangible que proporcione el mismo potencial de servicios o de beneficios económicos futuros que tiene el aplicativo existente.

Ahora bien, para la determinación de los costos incurridos al desarrollar un software similar al existente, la entidad debe reflejar las necesidades potenciales del servicio que obtiene actualmente, considerando, entre otros aspectos la transportabilidad, el rendimiento funcional, la calidad actual del software asociada con aspectos tales como como facilidades de ajuste o corrección; la facilidad para adaptarlo si su entorno cambia; su integridad, referida a la capacidad del sistema para soportar ataques (tanto accidentales como intencionados) y facilidad de uso, entre otros.

Lo anterior significa que la entidad debe establecer el costo de los servicios prestados por ese intangible (y no el costo de adquisición), razón por la que debe considerar una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros para reemplazarlo.

Para establecer el valor del software la entidad debe estimar los desembolsos mínimos que sean directamente atribuibles y necesarios para desarrollar un intangible de características similares, incluyendo, entre otros, los materiales y servicios que deban utilizarse o consumirse, los costos de beneficios a los empleados y la amortización de las licencias indispensables para obtener el aplicativo objeto de medición.

2. Reconocimiento y medición de los litigios y/o demandas en contra de la entidad

La regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de medición de los activos más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene

de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la metodología planteada en su solicitud.

Mediante Circular Externa N° 09 de 2016, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a modo de buena práctica, puso a disposición de las entidades públicas del orden nacional, la metodología para el cálculo de la provisión contable, adoptada por esa entidad mediante Resolución N° 353 del 01 de noviembre de 2016. La Entidad deberá efectuar la evaluación sobre la idoneidad de la metodología seleccionada para el cálculo de la provisión contable de la probabilidad de la existencia de pasivos en relación con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, de cara a los casos específicos que le atañen.

Ahora bien, independientemente de las implicaciones que se derivan del modelo de medición probabilístico que se adopte, el DNP debe describir los eventos relacionados con los procesos litigiosos de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr su representación fiel en los estados financieros.

Por otra parte, si existe una norma de carácter superior que ordena la aplicación de Resolución N° 353 de 2016 emitida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, su aplicación deberá hacerse desde el momento en que rige en la vida jurídica dicha norma.

3. Bienes adquiridos en desarrollo de la ejecución de recursos entregados en administración a otras entidades

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación

interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DNP) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DNP. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DNP.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DNP o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DNP.
- c. Una operación conjunta donde el DNP entrega los recursos para que la entidad territorial los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DNP debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, cuando se trate de la ejecución de dineros entregados por el DNP como entidad principal a un tercero (agente) mediante un acuerdo cuya esencia económica responda a una relación de agencia, señalado en el literal a., debe reconocerlos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Si este es el caso, el DNP (principal) mantiene el control sobre los recursos entregados, por cuanto es quien decide sobre la destinación de los recursos y el uso de los bienes obtenidos de su ejecución y obtiene los beneficios sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad que tienen esos recursos para generar recursos económicos futuros; mientras que para la entidad que los recibe y ejecuta, los dineros en su poder constituyen una obligación a favor del DNP.

En cumplimiento de lo anterior, con respaldo en los informes presentados por la entidad que ejecuta los recursos (agente), la entidad principal (DNP) debe registrar los cambios cualitativos que se generen en los recursos entregados, reconociendo un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en las subcuenta y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos por la entidad que los ejecuta (agente), independientemente que en el acuerdo jurídico suscrito PNUD utilice los activos adquiridos por un determinado tiempo, por cuanto con ello se desarrollan funciones propias del DNP.

4. Reconocimiento y medición de los recursos entregados en administración y de la cartera derivada del convenio ICETEX

El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior – ICETEX, transformado por la Ley N° 1002 de 2005 en entidad financiera de naturaleza especial, vinculada al Ministerio de Educación Nacional, no es una sociedad fiduciaria, por lo que la entrega de recursos al “Fondo de Becas DNP-FONADE-ICETEX” en cumplimiento del convenio “012 F 86”, debe reconocerse en la subcuenta 142402 En administración de la cuenta 1424, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente; en tanto que se deben registrar en la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908

RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en desarrollo de lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno.

Como resultado de las operaciones realizadas por el ICETEX, a la luz de lo indicado en la Norma de préstamos por cobrar del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, y conforme a lo que establezca el reglamento operativo del fondo, el DNP debe reconocer préstamos por cobrar cuando en el futuro espere la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario, con independencia que corresponda a un crédito total o parcialmente condonable, registrando un débito en la subcuenta 141525 – Créditos a empleados, de la cuenta 1415 – PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Tales préstamos se miden por el valor del desembolsado y deben clasificarse en la categoría del costo amortizado.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos disponibles a favor del DNP y en beneficio a sus funcionarios, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, de forma que garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y demás características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Así las cosas, si el DNP debe corregir la información contable publicada oficialmente, debido a omisiones e inexactitudes ocurridas en el ICETEX al utilizar información fiable que estuvo disponible en esa entidad al momento en que debió presentar los reportes al DNP y que podría esperarse razonablemente que la hubiese conseguido y tenido en cuenta en el reporte al DNP, como consecuencia de ello, corresponde (al DNP) corregir la información contable en atención a lo dispuesto en el numeral 4.3., Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las normas dispuestas en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015

5. Reconocimiento de los Derechos de Tránsito adeudados por entidades territoriales que tienen vigente un acuerdo de reestructuración de pasivos

La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, señala las obligaciones frente al análisis, verificación y conciliación de la información, estableciendo que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, en especial cuando se identifique que existen

bienes, derechos u obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo para garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos, para que sea posible el análisis y seguimiento de las posibles discrepancias entre diferentes informes financieros y ordenar los ajustes contables correspondientes.

En desarrollo de un proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de partidas, por lo que para ordenar ajustes contables para reconocer, por ejemplo, cuando la cartera es incobrable, se puede considerar lo señalado por la CGN en el procedimiento anexo a la Resolución N° 357 de 2008, numeral 3.11, el cual prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información cumpla con las características cualitativas de relevancia y representación fiel, que si bien no es una condición *sine qua non*, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente y de recomendar la depuración de saldos contables, atendiendo los procedimientos internos señalados para tal fin.

6. Reconocimiento de operaciones de vigencias anteriores cuyo reporte depende de las entidades gestoras con los que el DNP suscribió “Contratos Plan” (Contratos de Aporte) con entidades territoriales

Como se ha señalado previamente, es necesario que el DNP evalúe la esencia económica de los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a las entidades territoriales mediante la suscripción de los denominados “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), por cuanto ello depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes.

Se recomienda aplicar el juicio profesional para corroborar, en relación con el caso consultado, si efectivamente se trata de recursos entregados en administración o si, por el contrario, el DNP transfiere el control de los recursos para que la Administración local los ejecute y con ello se atienda o desarrollen sus funciones de cometido estatal del Ente territorial. Por tanto, independientemente de la oportunidad en la entrega de la información, el DNP previamente debe verificar qué tipo de transacción es la que se realiza en el caso de los “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), por cuanto, entre otras, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DNP) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el

potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DNP. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DNP.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DNP o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DNP.
- c. Una operación conjunta donde el DNP entrega los recursos para que la entidad territorial los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DNP tiene la intención de ceder al Ente territorial el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DNP debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Ahora bien, en el marco de lo acordado en ese tipo de contratos, se deben adelantar todas las gestiones correspondientes para exigir a la entidad territorial el suministro oportuno de la información que le permita ordenar los ajustes contables correspondientes. Pero si ocurre lo descrito en la consulta, el DNP puede efectuar el registro contable y ordenar el ajuste a la información contable si ello se realiza antes de la

fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por esa entidad.

Pero si la información se obtiene en fecha posterior a aquella en que se autorizó la publicación de los estados financieros, debido a omisiones e inexactitudes ocurridas en la entidad territorial al no suministrar información fiable que estuvo disponible en esa entidad al momento en que debió presentar los reportes al DNP y que podría esperarse razonablemente que la hubiese conseguido, el DNP debe tratar esos ajustes de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3 del Capítulo VI, de las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, como la corrección de un error, reexpresando la información contable solo en el caso que el ajuste sea material.

7. Saldos al 31 de diciembre de 2016 y Saldos al 1 de enero de 2017

En relación con la transición en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación, la entidad deberá atender las instrucciones que la CGN entrega anualmente mediante un instructivo específico en relación con el cambio de periodo contable, el cual se dará a conocer oportunamente y que también será publicado en la página web de esta entidad.

Lo anterior en consideración de lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 693 de 2016, mediante la cual se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo.

Adicionalmente, como consecuencia del aplazamiento decidido mediante la citada Resolución N° 693 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 706 de 2016, mediante la cual se reglamenta la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20172000000221 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación

SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos

Doctora
 MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
 Subdirectora Financiera
 Departamento para la Prosperidad Social DPS
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500068602 de fecha 13 de octubre de 2016, donde solicita se indique el procedimiento para el reconocimiento contable bajo el nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la nación (CGN) mediante la Resolución N° 533 de 2015, frente lo señalado por la CGN en los siguientes conceptos:

- Concepto N° 20142000005261 del 20 de marzo de 2014 donde se indicó el procedimiento contable en relación con los hechos originados en la ejecución de contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para la construcción, mejora y reparación de obras, suscritos con FONADE, y
- Concepto N° 20106144612 del 20 de agosto de 2010 donde se señaló el procedimiento para el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos de obras de infraestructura suscritos con municipios.

En particular, el Departamento para la Prosperidad Social (DPS) consulta lo siguiente:

1. Señalar el tratamiento contable para reconocer los hechos que se derivan de la ejecución de contratos interadministrativos de gerencia integral de proyectos para la construcción, mejora y reparación de obras, suscritos con FONADE.

Sobre este caso, también se consulta sobre el registro contable para reconocer la legalización o recibo de obras mediante actas de entrega parcial de obras, cuando la intención es ceder gratuitamente a otros entes públicos los bienes obtenidos.

Al respecto, si la CGN señala que la legalización del recibo parcial de obras debe reconocerse en el grupo 15 INVENTARIOS, también se indaga por el sistema de valuación de estos, por la medición posterior y el reconocimiento del deterioro.

2. Indicar el procedimiento contable para reconocer los hechos relacionados con la ejecución de convenios interadministrativos de obras de infraestructura suscritos con entidades territoriales y, en particular, solicita concepto frente al tratamiento contable de las obras recibidas por el DPS que serán entregadas gratuitamente a otra entidad, si reconocen o no como inventarios, la cuenta para su clasificación y la aplicación del deterioro.

CONSIDERACIONES

I. CONSIDERACIONES TRANSVERSALES

El nuevo Marco normativo contable dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, señalando, entre otros, los siguientes principios:

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

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayados fuera de texto)

II. CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LOS CONTRATOS INTERADMINISTRATIVOS DE GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS

Respecto de la interpretación de lo pactado en convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, en particular, sobre la definición y alcance de tal modelo y la titularidad de los rendimientos

financieros, entre otros aspectos, el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“(…) 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.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 9 y 10 del Capítulo I Activos, señalan:

“9. INVENTARIOS

a.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (…)

9.2 Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

II. EN RELACIÓN CON LA EJECUCIÓN DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVO DE COOPERACIÓN O ASOCIACIÓN

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 7 del Capítulo I Activos, señalan lo siguiente:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

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.

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

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.

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.

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

III. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON LA CESIÓN PLENA DEL CONTROL SOBRE RECURSOS ENTREGADOS EN DESARROLLO DE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

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

El numeral 1.3., Capítulo IV Ingresos, de las Normas antes citadas, en relación al reconocimiento de ingresos sin contraprestación por concepto de transferencias, señala lo siguiente:

“1.3 Transferencias

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, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

- a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DPS) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DPS. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DPS.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DPS tiene la intención de ceder al ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos (FONADE) desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DPS o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DPS.
- c. Una operación conjunta donde el DPS entrega los recursos para que otra entidad (receptora o gestora) los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DPS tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

- d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DPS debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión.

Para los casos antes citados, el procedimiento contable es el que se indica a continuación:

I) ENTREGA DE RECURSOS MEDIANTE UNA RELACIÓN DE AGENCIA (PRINCIPAL – AGENTE)

Se presenta una relación de agencia en desarrollo de un convenio interadministrativo suscrito entre diferentes entidades públicas cuando una entidad (principal) entrega recursos a otra (agente), para que esta última se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo la entidad principal quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación. En este tipo de acuerdos, con la utilización de los recursos se desarrolla el cometido estatal de la entidad principal, por tanto esta tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos futuros, independientemente que la entidad ejecutora pueda recibir una compensación monetaria por la gestión realizada.

En este caso, al entregar los recursos la entidad cedente (principal) reconocerá un derecho mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados. En tanto, la entidad gestora o receptora (agente) acredita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En una relación de agencia, la entidad principal reconoce las obligaciones adquiridas por la entidad gestora mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que represente los costos o gastos ejecutados o los bienes obtenidos, por ejemplo, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones para esta clasificación y, como contrapartida, un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que se debita con el pago realizado por la entidad responsable de la gestión o agente.

Con el pago de las obligaciones financiadas con los recursos recibidos en administración, la entidad gestora debita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En tanto, la entidad principal debita las subcuentas y cuentas representativas de los pasivos pagados por la gestora y acredita la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Para controlar ejecución del proyecto y presentar informes a la entidad principal, la entidad ejecutora o agente debe registrar en cuentas de orden los activos y los gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Cuando se acuerda que la entidad gestora puede utilizar parte de los recursos entregados en administración como compensación por la actividad realizada, se reconoce tal cesión como gastos por concepto de transferencias o subvenciones, en tanto que la entidad ejecutora debe reconocer la operación recíproca como un ingreso por el mismo concepto.

II) EJECUCIÓN DE RECURSOS MEDIANTE UN CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS

La ejecución de recursos mediante la suscripción de acuerdos jurídicos que respondan al “Modelo de gerencia integral de proyectos” se presenta cuando una entidad (contratante)

entrega recursos a otra (contratista) para que esta última desarrolle por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato o convenio. Esta es una de las particularidades que diferencian este “Modelo” de aquel que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración.

La entidad contratista, como agente principal y bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutado un determinado proyecto, garantizando la ejecución del mismo por su cuenta y riesgo. Este suele ser el modelo de contratación utilizado por FONADE para desarrollar parte de su cometido estatal, tal como lo señaló el Consejo de Estadomediante el concepto N° 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008.

En tal caso, el procedimiento contable a cargo de las entidades involucradas 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.

La entrega de recursos a título de anticipo a la entidad contratista se debe registrar en la contabilidad de la entidad contratante mediante un débito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906 -AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y si el giro efectuado corresponde a un “pago anticipado” se registra un débito en la subcuenta 190514 Bienes y servicios de la cuenta 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, el crédito se efectúa en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si es que la entidad dispone de esos recursos. En la entidad contratista como entidad recíproca, por ejemplo FONADE, se debe reconocer el pasivo correspondiente según la naturaleza del efectivo recibo, ya sea como “anticipo recibido” o como “ingresos recibidos por anticipado”.

En ese orden, los saldos acumulados en las cuentas 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o 1905 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS disminuirán con ocasión de las legalizaciones que efectúe FONADE, según se ilustra en el siguiente apartado.

2. Recibo de los bienes

La entidad contratante reconoce en su contabilidad los bienes recibidos en desarrollo de un contrato interadministrativo de gestión integral de proyectos cuando le hayan sido transferidos tanto los riesgos como las ventajas sustanciales en relación a estos. Para tal efecto los clasifica considerando la destinación futura prevista para esos bienes. Por tanto, cuando ha previsto ceder los bienes recibidos a otra entidad pública en una operación sin contraprestación, se deben reconocer como inventarios, no se reconocen como propiedades, planta y equipo por cuanto no serán utilizados por la entidad y tampoco son propiedades de inversión debido a que no estarán dispuestos para generar ingresos producto de su arrendamiento.

Así las cosas, si la entidad contratante recibe obras o infraestructuras con el propósito cederlas a otra entidad pública en una operación sin contraprestación debe registrarlas mediante un debito en la subcuenta 151003 Construcciones de la Cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA, en tanto que si la obra se recibe gradualmente con base en la suscripción de actas de recibo de parcial de obras o un documento debidamente certificado por el interventor o agente dispuesto por la entidad, se debita la subcuenta 152002 Construcciones de la Cuenta 1520 PRODUCTOS EN PROCESO. En ambas situaciones se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS ó de la cuenta 1905 PAGOS ANTICIPADOS DE BIENES Y SERVICIOS, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos y, cuando la cuantificación de los bienes o servicios recibidos exceda los giros realizados por la entidad contratante, la diferencia se reconoce acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En este caso en particular, el inventario debe reconocerse por el costo de adquisición, de conformidad con lo señalado en el apartado 9.2.1, numeral 9, del Capítulo I ACTIVOS de las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015, por cuanto el proceso de transformación es realizado por cuenta y riesgo de la entidad contratista, como ocurre con FONADE.

3. 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, según se indica a continuación:

3.1. Reconocimiento de los rendimientos financieros originados en un anticipo

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 deberán reintegrar al Tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia.

Sí los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro central, corresponde al entidad contratante reconocer el hecho, debitando la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384 –OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando 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 la entidad contratando, toda vez que le pertenecen a la contratista.

3.2 Reconocimiento de los rendimientos financieros revertidos al Convenio.

Cuando en el marco de un convenio de gestión integral suscrito con FONADE se establezca el compromiso de aportar y revertir los rendimientos al proyecto, incrementándose los recursos disponibles en la cuenta bancaria exclusiva para el Convenio, con la aprobación por la instancia definida en el mismo, en la contabilidad del DPS se reconocerá el hecho debitando la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480290 – Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Dado que el convenio dispone de los nuevos recursos en la cuenta bancaria de su exclusividad, una vez asignados los recursos a los proyectos aprobados por la instancia competente, es necesario que las partes determinen si tales recursos tienen la calidad de anticipo o pago anticipado para efectuar la reclasificación del derecho señalado en el apartado anterior a la cuentas representativas de los anticipos entregados o de los gastos pagados por anticipado, según el caso.

4. Entrega al beneficiario final de los bienes adquiridos o desarrollados en cumplimiento del acuerdo suscrito con la entidad contratista

Cuando se realiza la entrega bienes a otras entidades en una operación sin contraprestación, transfiriendo con ello el control, riesgos y ventajas sustanciales sobre los mismos, por ejemplo, la infraestructura que conforma una obra pública, la entidad debe reconocer ese hecho económico cuando se concrete la cesión mediante débito en la subcuenta 542307 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS, si la receptora es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407 Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424 SUBVENCIONES si se trata de una empresa de derecho público o privado, acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes cedidos.

Cuando la entidad cedente mantiene la titularidad sobre los bienes entregados, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, si la entidad receptora hace parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y, si la entidad receptora es una empresa, incorpora el activo y reconoce un ingreso acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando los bienes se entregan directamente a la ciudadanía en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos, cediéndoles con ello control sobre los mismos, la entidad cedente reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del hecho económico de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL u otra subcuenta de las cuentas del GRUPO 55 – GASTO PUBLICO SOCIAL, según la naturaleza del bien y/o servicio entregado.

III) OPERACIÓN CONJUNTA ADELANTADA MEDIANTE UN CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COOPERACIÓN O ASOCIACIÓN

Una operación conjunta se realiza cuando dos o más entidades públicas, en condiciones de igualdad, suscriben un convenio interadministrativo, aportando cada cual recursos monetarios y no monetarios, siendo una de las participantes (la entidad gestora o

ejecutora del proyecto) la encargada de construir o adquirir bienes con destino a las entidades intervinientes, de suministrar bienes a terceros o de atender necesidades de la población, por su cuenta y riesgo.

En desarrollo de la operación conjunta, las entidades aportantes junto con la entidad gestora, unen esfuerzos, por ejemplo, para el diseño, interventoría y construcción de obras públicas, en tanto que la entidad gestora, además de su capacidad para adelantar la gestión contractual relacionada con la ordenación del gasto, también puede aportar recursos propios y recibir en ocasiones recursos como compensación o comisión monetaria por tal gestión.

El acuerdo celebrado constituye el mecanismo para que cada una de las entidades involucradas desarrollen su cometido estatal, razón por la cual comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados al convenio, independientemente que una de ellas sea gestora, incorpore todos los recursos a su presupuesto y se responsabilice de la construcción o adquisición bienes y/o del suministro de servicios a la comunidad. En este contexto, cada entidad debe reconocer sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos en relación con su participación en el acuerdo conjunto y, para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015.

En una operación conjunta la entidad gestora no tiene el control sobre los recursos recibidos por cuanto los debe destinar de la forma y con las especificaciones señaladas por la entidad aportante, dando cuenta por escrito sobre su utilización y, cuando no se cumplen las condiciones establecidas o no utilice la totalidad de los mismos, debe reintegrarlos a la entidad aportante o de origen.

Es importante tener presente que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo una entidad que aporta recursos financieros tiene la intención de ceder a la entidad ejecutora o gestora el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable debe ser el señalado en el numeral IV) de estas conclusiones.

En un acuerdo conjunto el tratamiento contable es similar al que se presenta en una relación de agencia, tal como se indicó el apartado I) de estas conclusiones; por tanto, con la entrega de los recursos, la entidad cedente debita la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita las subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los recursos trasladados. En tanto, la entidad gestora debe acreditar la subcuenta 290201 - En

administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y debitar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las obligaciones adquiridas por la entidad gestora del convenio se reconocen en la contabilidad de las entidades que aportan los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta que represente los costos o gastos ejecutados o los bienes obtenidos, por ejemplo, se debita la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarlos en esa cuenta y si ha previsto entregarlos en una operación sin contraprestación a una entidad diferente a la gestora, deben registrarse en la cuenta que corresponda a la naturaleza del bien recibido en el grupo 15 INVENTARIOS; como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que se debita en el momento en que la entidad gestora efectúe el pago respectivo.

Con el pago de las obligaciones financiadas con los recursos recibidos en administración, la entidad gestora debita la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En tanto, las entidades que aportan recursos debitan las subcuentas y cuentas representativas de los pasivos pagados por la gestora y acreditan la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Para controlar ejecución del proyecto y presentar informes a cada una de las entidades que intervienen en el proyecto acordado, la entidad ejecutora o gestora debe registrar en cuentas de orden los activos y los gastos en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y los pasivos e ingresos en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Adicionalmente, los rendimientos financieros generados por los recursos en administración debe reconocerlos la entidad gestora como un mayor valor del efectivo y un crédito en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Del otro lado, la entidad aportante registra tal operación mediante un débito la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232 Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802 (INGRESOS) FINANCIEROS.

Cuando la entidad aportante hace parte del gobierno nacional, en el momento en que gire los recursos a la Dirección General del Tesoro Nacional de acuerdo con lo establecido en el

convenio, la entidad receptora o ejecutara debe proceder a disminuir el valor tanto de los recursos recibidos en administración como de los depósitos en instituciones financieras.

Por su parte, cuando la entidad que entrega los recursos hace parte del nivel nacional, con la información suministrada por la entidad ejecutora, debe reconocer ese hecho mediante un crédito en la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la operación recíproca con la Dirección General del Tesoro Nacional, de acuerdo con el procedimiento previsto por la CGN en el marco de lo dispuesto mediante Resolución N° 533 de 2015.

Cuando la entidad aportante incorpora en su contabilidad los bienes obtenidos en desarrollo del convenio y posteriormente decide entregarlos a la entidad ejecutora en una operación sin contraprestación, cediendo todos los riesgos y las ventajas sustanciales en relación con el activo, por el neto resultante de la baja en cuentas del activo se registra como un gasto por concepto de transferencias o subvenciones, según el tipo de entidad receptora.

Cuando se acuerda que la entidad gestora puede utilizar parte de los recursos entregados en administración como compensación por la actividad realizada, se reconoce tal cesión como gastos por concepto de transferencias o subvenciones, en tanto que la entidad ejecutora debe reconocer la operación recíproca como un ingreso por el mismo concepto.

IV) TRANSFERENCIA PLENA DEL CONTROL SOBRE LOS RECURSOS EN UNA OPERACIÓN SIN CONTRAPRESTACIÓN

Cuando una entidad pública transfiere plenamente el control de los recursos que entrega a otra entidad pública en desarrollo de un determinado convenio interadministrativo; es decir, que la entidad receptora, entre otros aspectos, puede decidir el propósito al cual se destinan los recursos, obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los recursos o bienes obtenidos en desarrollo del convenio, puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, según el caso.

En este caso la entidad que entrega los dineros cediendo el control sobre los mismos, debe reconocer ese hecho mediante un débito en la subcuenta que mejor describa el propósito para el que se realiza la entrega de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entidad receptora o destinataria es otra entidad de gobierno, en las subcuentas de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, si se trata de una empresa pública o privada.

Sin embargo, cuando en la transferencia de los dineros se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la obligación legal para la entidad receptora de reintegrar esos recursos, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, la entidad cedente debe registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno; en tanto, que se reconocerá un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entidad receptora es una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO DE LOS INVENTARIOS

De conformidad con lo señalado en el apartado 9.3, numeral 9, Capítulo I ACTIVOS de las normas dispuestas en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado se miden al menor valor entre el costo y el costo de reposición. El costo de reposición se determina conforme a lo definido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015; por tanto, si el costo de reposición es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último.

El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo y, cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20172000000771 DE 16-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios y costos de animales de laboratorio Propiedades planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Costeo de animales de laboratorio Activos totalmente depreciados

		Clasificación de los libros y publicaciones de investigación y consulta.

Doctora

NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS

Instituto Nacional de Salud

Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550007797-2 del 30 de noviembre de 2016, donde nos solicita se indiquen los procedimientos a seguir, con miras a la implementación del nuevo marco normativo en los siguientes puntos:

1. INVENTARIOS Y COSTOS ANIMALES DE LABORATORIO

La entidad Instituto Nacional de Salud dentro de su cometido estatal tiene la producción de bienes y dentro de ellos animales de laboratorio, y que por su complejidad actualmente no han podido ser costeados, por tanto el manejo de los inventarios no está optimizado.

Adicionalmente, dentro del nuevo Marco Normativo la situación se vuelve aún más compleja, por la identificación y clasificación que debe realizarse a los mismos para su contabilización, entre otros teniendo en cuenta su destino final, que para el caso que nos ocupa animales de laboratorio en la entidad se producen para tres: consumo dentro de otros procesos productivos, experimentación y comercialización.

Igualmente la comercialización se puede realizar dentro de cualquiera de las etapas productivas como son: lactantes, desteto y adultos. También en las mismas se presentan muertes.

El costeo de estos animales no ha podido realizarse, por no contar la entidad con un software especializado, asesoría técnica, entre otros.

2. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO — BIENES MUEBLES

La entidad Instituto Nacional de Salud, actualmente cuenta con equipo médico y científico, para el desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal como es la producción de bienes, prestación de servicios e investigación. Dentro de ellos además de los que están en uso y vienen siendo depreciados de acuerdo al Régimen de Contabilidad

Pública, también hay algunos que ya fueron depreciados totalmente, pero que siguen estando al servicio.

Con el propósito de poder cumplir los requerimientos para contabilización y revelación de estos y todos los elementos que conforman la Propiedad, Planta y Equipo en el nuevo Marco Normativo, se requiere adelantar un proceso de estudio técnico que nos genere toda la información necesaria para atender lo mencionado. Sin embargo, no se cuenta con personal capacitado para adelantarlos, ni con los recursos económicos, ni técnicos para poder llevarlos a cabo en la presente vigencia. Por lo tanto, se solicita se indique qué parámetros podría tener en cuenta la entidad a fin de poder cumplir dentro de los plazos actualmente establecidos.

3. OTROS ACTIVOS: LIBROS Y PUBLICACIONES

La entidad Instituto Nacional de Salud, cuenta con la Biblioteca José Celestino Mutis, que funciona dentro de las instalaciones físicas de la misma, pero que presta sus servicios a particulares a ningún costo. Conforman el inventario de la misma libros, revistas, impresos y publicaciones médico — científicas que actualmente se reflejan en la cuenta contable 1960- Otros Activos — Libros y publicaciones de investigación y consulta, pero el valor de la mayoría de éstos es histórico.

Se solicita concepto sobre si dentro del nuevo Marco Normativo, éstas deberían seguir reflejándose dentro de los activos, o si solo deben ser revelados.”

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución.

El Instituto Nacional de Salud se encuentra dentro de las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

La Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016 determina:

“ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo 1. Los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior.

ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.

ARTÍCULO 3º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución N° 620 del 26 de noviembre de 2015, por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. 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 vigencia a partir del 1º de enero de 2018.” (...)

Respecto, a los temas consultados me permito atenderlos en los siguientes términos:

1. INVENTARIOS Y COSTOS ANIMALES DE LABORATORIO

La norma de Inventarios contenida en el Marco normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015, dispone:

1.1 Inventarios

“Reconocimiento: Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

Medición inicial: Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

Costo de adquisición: El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos

para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

Costos de transformación: 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.

Producción de bienes: El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.

Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto y los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo total en que se haya incurrido hasta el punto de separación, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución podrá basarse en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, o como producto terminado. En caso de que los subproductos no posean un valor significativo, podrán medirse al valor neto de realización, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal.

Cuando la entidad produzca bienes, acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda. (...)

Técnicas de medición: Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. (...)

Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS). Cuando la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

Medición posterior: Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

1.2 Activos Biológicos

“Reconocimiento: Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera produzcan productos agrícolas durante más de un periodo contable y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo. Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos

productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agrícolas son los productos recolectados que proceden de los activos biológicos de la entidad.

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocerán como gasto en el resultado del periodo si el activo biológico se mide a valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación incrementarán su valor.

Los productos agrícolas que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocerán, en el punto de cosecha o recolección, como inventarios o activos biológicos según corresponda. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Medición inicial: Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

Medición posterior: Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos

biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En ocasiones, el costo de un activo biológico podrá emplearse como una aproximación del valor de mercado o del costo de reposición. Esto sucederá cuando el activo biológico no haya tenido una transformación biológica significativa desde cuando se haya incurrido en los primeros costos o, cuando se espere que no sea importante el impacto de la transformación biológica en el valor del activo biológico. (...)

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Una vez que el valor de mercado o el costo de reposición de estos activos biológicos se pueda medir fiablemente, la entidad los medirá a su valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición, según corresponda. Para el cálculo de la amortización, la entidad considerará los mismos criterios que establece la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para determinar la depreciación. En relación con el deterioro, considerará lo estipulado en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de efectivo.” (Subrayados fuera de texto)

2. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO — BIENES MUEBLES

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo adjunto a la Resolución N° 533 de 2015, dispone:

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

Por otra parte, es pertinente tener en cuenta que en el Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentra establecido en el Procedimiento de Propiedades, planta y equipo: Numerales “11 REVISION DE LA VIDA UTIL. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos,

políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúe el cambio; 12 DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS. La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

3. OTROS ACTIVOS: LIBROS Y PUBLICACIONES.

El Marco conceptual contenido en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se

establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La entidad deberá acogerse a lo establecido en la Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016 “Por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”.

Sin embargo, las entidades de gobierno continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución N° 354 de 2007, y lo deberán hacer hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha a partir de la cual determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo, y los cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación de lo establecido en la Resolución N° 533 de 2015, el cual fue modificado mediante la Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016.

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

1. La entidad deberá identificar si en los manejos de animales se cumplen los criterios para el reconocimiento de inventarios o de activos biológicos. En cuanto a los inventarios deberá implementar u optimizar un sistema de costos que le permita dar cumplimiento a lo establecido en el nuevo Marco Normativo Aplicable a las Entidades de Gobierno, en especial de cara a los requerimientos de la norma de Inventarios.
2. Si bien es cierto que existen dificultades de distinto orden para la implementación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 533, también lo es que los propósitos de conceder un año adicional para la preparación de dicha información, según lo estipulado en la Resolución N° 693 de 2016; apuntan a generar las condiciones para que las entidades cuenten con el tiempo suficiente para efectuar las gestiones administrativas y financieras que permitan destinar recursos para adelantar los procedimientos necesarios con el fin de cumplir a cabalidad con la normatividad dentro de los plazos establecidos.

Por otra parte, cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables 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 o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición iniciales de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y

que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

3. En lo referente a los libros y publicaciones de investigación y consulta, la entidad deberá identificar si dichos bienes cumplen con la noción de activo o si por el contrario, deben ser reconocidos como gastos del período. En caso de que los libros correspondan a activos, la entidad deberá reconocerlos como bienes históricos y culturales si existe un acto jurídico que los declare como tales; de no ser así, se registrarán en el grupo 16 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA, Subcuenta 168107 Libros y publicaciones de investigación y consulta.

Cuando los libros se reconozcan como gastos se podrá llevar el detalle de los elementos que han sido adquiridos en cuentas de orden de control, y efectuar las revelaciones que sean necesarias para los usuarios de la información contable, todo ello sin perjuicio del control administrativo que deba llevar la entidad.

CONCEPTO No. 20172000001141 DEL 25-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Costo de reposición aplicable a los inventarios de terrenos urbanos y construcciones tomando como base el valor en libros a la fecha de cierre previa al momento de la transición

Doctor
 ORLANDO URIBE VILLA
 Secretario de Despacho
 Secretaría de Hacienda
 Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500079812 el 9 de diciembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

Según lo indicado en el Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015 y los inventarios del ISVIMED:

¿Para efectos de la transición, el costo de reposición aplicable para lo registrado en las subcuentas 151002-Terrenos Urbanos y 151003-Construcciones, será el mismo valor que se tiene contabilizado en estas cuentas a la fecha de análisis?, esto considerando lo indicado en el Marco Conceptual para el costo de reposición. Adicionalmente la Entidad indica que el valor de los terrenos urbanos adquiridos a través de cesión gratuita y reasentamientos se actualiza anualmente según la información reportada por la oficina de Catastro municipal; así mismo, el valor de las construcciones se actualiza mensualmente con base en la información reportada por la entidad fiduciaria encargada del fideicomiso de los proyectos habitacionales.

Al respecto me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

- El Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución No. 533 de 2015, emitida por la CGN, indica:

“6.3.4.4 Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. ...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. ...

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de

reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.” (Subrayado fuera del texto)

- El anexo al Instructivo No. 002 de 2015 indica para los inventarios:

“1.1.8. Inventarios (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Partiendo de lo definido en los citados apartes del Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y el Instructivo N°. 002 de 2015, así como de la intención de la Entidad de vender a precios de no mercado o ceder de forma gratuita los bienes terminados producto de transformar las construcciones y terrenos, el valor de reposición para los mismos podrá ser igual al valor en libros en la fecha de cierre previa al momento de la transición, solamente si este valor coincide con lo definido en el Marco Conceptual para el valor de reposición, es decir, si es la alternativa más económica por la cual puede reponerse el potencial de servicio que brindan los bienes en el momento de su valuación a través de la adquisición o construcción de estos o de activos diferentes si aquellos proporcionan el mismo potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20172000002061 DEL 27-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Patrimonio de las Entidades de Gobierno Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control
	SUBTEMA	Clasificación y reconocimiento de los inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes.

	Reconocimiento de los terrenos de propiedad de los entes territoriales, sobre los cuales el Instituto ha construido inmuebles. Tratamiento contable de los activos entregados y recibidos en un contrato de comodato. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago. Reconocimiento de los bienes inmuebles propiedad del ICBF que se encuentran invadidos.

Doctora

GEORLETT SOFÍA GORDON RAMOS

Coordinadora Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007865-2, del día 02 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Desde el punto de vista del concepto de activo, se presentan los siguientes interrogantes sobre cómo proceder para la identificación, clasificación y reconocimiento de los bienes inmuebles de propiedad del ICBF que se mencionan a continuación. Con el fin de dar mayor claridad sobre las particularidades mencionadas, se señala brevemente la normatividad que da origen al ingreso de este tipo de bienes, así como los procedimientos internos requeridos para su registro en el inventario del Instituto.

- Inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

(…) La Dirección General del Instituto, mediante Resolución número 2200 de Mayo 31 de 2010, adoptó el procedimiento que debe seguirse en el trámite de las denuncias de vocaciones hereditarias y de bienes vacantes y mostrencos. Señalando entre sus apartes lo siguiente:

“... Artículo 4 numeral d) de la enajenación o conservación de los bienes adjudicados: El Comité de Gestión de Bienes de la Dirección General o de la Dirección Regional competente recomendará al área administrativa cuándo se debe proceder a la enajenación o conservación de los bienes que ingresan al patrimonio del ICBF con motivo de la declaración de vacantes o mostrencos o por vocación hereditaria, de lo cual se deberá dejar constancia en el acta correspondiente.

La decisión de enajenar el bien adjudicado o conservarlo para el uso del ICBF deberá tomarse, previa la mencionada sesión del Comité de Gestión de Bienes, por la Dirección General o Dirección Regional competente, dentro de los dos (2) meses siguientes a su ingreso al patrimonio del Instituto...

Artículo 20 numeral 8. Ingreso real y material (físico) de los bienes. Como ingreso real se entenderá la atribución jurídica de los bienes al Instituto mediante sentencia protocolizada o registro como instrumento público, según su tipo, y por ingreso material se entenderá la entrega física que permite al ICBF ejercer a plenitud el dominio del bien y usar, gozar y disponer de él libremente. Los bienes denunciados no serán recibidos en forma material (física) por el Instituto mientras la justicia ordinaria o el trámite notarial no le hayan adjudicado los bienes.

Por lo anterior, previo a la recepción de los bienes adjudicados por denuncias, deberá solicitársele al denunciante la adjudicación debidamente protocolizada y registrada, en caso de involucrar inmuebles, o la adjudicación protocolizada, en el caso en que se trate de muebles. Además, se debe recibir las sentencias judiciales o decisiones de autoridad proferidas en los demás procesos y trámites que eventualmente se hayan adelantado y que afecten el bien. Una vez se obtenga la copia de la adjudicación, se reportará inmediatamente al área administrativa o financiera para que proceda a elaborar el alta de inventarios y el registro contable del incremento patrimonial... (... subrayado fuera del texto)

8.2. Momento en que se perfecciona el recibo material (físico) de los bienes al patrimonio del ICBF. El ICBF sólo recibirá materialmente los bienes adjudicados por denuncias cuando los mismos se encuentren libres de condiciones resolutorias y demás situaciones jurídicas que pudieren resolverse en traslación del dominio, arrendamientos sin contrato escrito, ocupantes o poseedores y, en general, de cualquier circunstancia, afectación o carga que haga imposible su libre disposición..."

Los inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, son adjudicados por el valor señalado en los trabajos de partición aprobados en las respectivas sentencias de adjudicación, pero dado que entre la elaboración del trabajo de participación (Sic) y la sentencia de adjudicación puede pasar un tiempo considerable, es posible que el valor señalado no corresponda a la realidad económica de los bienes adjudicados. De otra parte cuando se decide que el inmueble no es apto para el desarrollo de programas misionales del ICBF, se procede a la solicitud de avalúo comercial para su enajenación.

PREGUNTAS

1. ¿Por lo anterior, cuál debe ser el valor de ingreso de los bienes inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, en el caso que se evidencie que el valor de adjudicación no es una medición fiable del activo?

2. ¿Teniendo en cuenta que una vez recibido materialmente el inmueble, dentro de los dos meses siguientes se procede a definir si será objeto de venta, cómo debe realizarse el reconocimiento inicial de dichos bienes, Como inventarios, propiedades planta y equipo o propiedades de inversión?

3. ¿Es procedente su registro en cuentas de orden hasta tanto se defina su destinación y la medición fiable mediante la elaboración de un avalúo comercial?

- Construcciones realizadas en terrenos de propiedad ajena.

El ICBF cuenta con edificaciones construidas sobre terrenos de propiedad de las alcaldías, departamentos y gobernaciones. El uso de dichos terrenos para la construcción de los centros de atención, fue establecido en algunos casos por acuerdos no documentados o convenios suscritos con los entes territoriales (en algunos casos no existen comodatos). En dichos inmuebles funcionan programas de atención para la primera infancia (Centros de Desarrollo Infantil — CDI) y centros de reeducación. En los convenios suscritos, la gran mayoría establece que el tiempo de duración del programa es de veinte (20) años y en otros casos no se definieron fechas. Así mismo, algunos convenios señalan que la propiedad de las mejoras será del titular del terreno, pero en la mayoría de los casos la titularidad de las edificaciones construidas no se determinó. Sobre estos bienes el ICBF asume los gastos de operación, pago de impuestos, seguros y demás riesgos o mantenimientos asociados a la conservación de las infraestructuras.

PREGUNTA

¿Teniendo en cuenta que se presume la continuidad de los programas misionales del ICBF y en especial los Centros de Desarrollo Infantil - CDI, que operan en terrenos de propiedad de entes territoriales, por ser parte de la misión y funciones del Instituto y que los beneficios y riesgos asociados a los mismos, son asumidos por el ICBF, se deben reconocer como propiedades planta y equipo dichos inmuebles, aunque no se tenga claro sobre quien recaerá la titularidad de la infraestructura?

- Bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros.

Con relación a los inmuebles entregados en comodato a entidades contables públicas, contamos con cuatro (4) bienes inmuebles con contrato de comodato a cinco (5) años,

donde funcionan programas del ICBF en nutrición y de adulto mayor. En la actualidad estos bienes están registrados en los estados financieros en cuentas de orden, como un activo controlado.

En cuanto a los bienes inmuebles entregados en comodato a terceros privados, la entidad cuenta con 478 inmuebles entregado en virtud del contrato de aporte, suscritos con los operadores de los programas que maneja la entidad. El plazo de los contratos de comodato oscila entre 1 a 3 años, conforme a la duración del contrato de aporte. Actualmente se encuentran registrados en la cuenta 1920 - Bienes entregados en comodato.

Es de anotar, que frente a estos inmuebles el ICBF asume los gastos de operación, pago de impuestos, seguros y demás riesgos o mantenimientos asociados a la conservación de las infraestructuras; así como los pagos derivados del contrato de aporte, relacionados con la ejecución del programa misional.

PREGUNTA

En virtud de lo anterior y a la luz del concepto de activo, consideramos que el ICBF ejerce el control sobre dichos inmuebles dado que lo que se transfiere al operador del programa, es el uso del inmueble sujeto a la vigencia y condiciones del contrato de aporte, así mismo obtiene el potencial de servicio de los mismos al desarrollar los programas misionales en dichas instalaciones.

¿Por lo anterior, es procedente que el reconocimiento de los inmuebles entregados en comodato continúe como propiedad planta y equipo?

- Bienes inmuebles recibidos en dación de pago.

Producto de las deudas por parafiscales el ICBF ha recibido a la fecha producto de dación en pago 68 bienes inmuebles con un porcentaje de participación que oscila entre el 0.09% y el 41.93%. Estos bienes se encuentran actualmente registrados en la cuenta 193002 — BIENES RECIBIDOS EN DACION DE PAGO — INMUEBLES.

Sobre estos bienes es de precisar que su adjudicación y registro en el patrimonio del ICBF se realiza por el valor de la liquidación efectuada que corresponde al monto de la deuda a favor del ICBF. Dada su condición de común y proindiviso, su destinación principal es la venta, la cual en la mayoría de los casos se realiza dentro de procesos judiciales (divisorios). Así mismo, es de anotar, que el ICBF no ejerce custodia, tenencia o toma de decisiones sobre dichos bienes, en la mayoría de los casos están en poder del comunero

mayor, por lo cual la gestión adelantada se refiere únicamente al pago de impuestos sobre la cuota de participación a nombre del ICBF.

PREGUNTA

¿Si bien es cierto, que los bienes inmuebles en común y proindiviso representan un beneficio económico futuro, no resulta claro que el ICBF ejerza control sobre los mismos. Por lo anterior, es procedente reconocer dichos bienes como inventarios, dada su destinación principal para la venta, no obstante no sea claro si se tiene control sobre los mismos?

- Bienes inmuebles con limitaciones para su uso.

El ICBF tiene 108 inmuebles en condición de invadidos, sobre los cuales en su mayoría se adelantan los procesos reivindicatorios respectivos. Dichos inmuebles no son de libre disposición dado su estado de ocupación, por lo tanto el ICBF sólo gestiona el pago de impuestos de los mismos, en su calidad de propietario.

De otra parte, se cuenta con tres (3) predios que fueron recibidos por la entidad por vocación hereditaria, los cuales al momento de la adjudicación al ICBF contaban con contrato de arrendamiento vigente, suscrito por el causante de la vocación. Acorde con lo dispuesto en el Artículo 20 numeral 8 de la Resolución 2200/2010, se debía respetar el contrato suscrito por el causante hasta el vencimiento del contrato. A la fecha los inmuebles no han sido restituidos al Instituto, razón por la cual se adelantan los respectivos procesos judiciales para la restitución de los bienes.

Sobre los inmuebles invadidos no es posible disponer libremente, no obstante que el ICBF tiene la titularidad y es evidente la posibilidad de generación de beneficios económicos futuros o el aprovechamiento de su potencial de servicios en el momento que sean restituidos al ICBF y se destinen al uso para el desarrollo de los programas del ICBF o su venta para la generación de recursos.

PREGUNTAS

¿Por lo anterior no resulta claro si los bienes invadidos deben reconocerse como Propiedades, Planta y Equipo (Edificaciones con uso futuro indeterminado) o proceder sólo a su revelación hasta tanto se defina su situación jurídica y se permita la libre disposición de los mismos?

¿Respecto a los 3 inmuebles recibidos por vocación hereditaria que en la actualidad se encuentra arrendados, cuya condición el ICBF debe sostener por mandato legal pero no hace parte de su objeto misional ni se realiza con la intención de generar renta, se deben registrar como Propiedades de Inversión dichos inmuebles?”

CONSIDERACIONES

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

Consideraciones generales

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros

y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. (...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación... (...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

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

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

10.2 Medición inicial

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

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación. (...)

Quando se adquiera una propiedad de inversión en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

7- Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

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

1.3.1. Reconocimiento

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. (...)

Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido... (...)

Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)" (Subrayados fuera del texto)

Consideraciones sobre inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

La Resolución 2200 de 31 de mayo de 2010 indica lo siguiente:

“g) Vocación hereditaria: Capacidad del ICBF, por encontrarse en el quinto orden sucesoral, para heredar tanto los bienes pertenecientes a un patrimonio, cuando al causante que no ha testado no le sobreviven hijos, cónyuge, padres, hermanos o sobrinos, o cuando en igual circunstancia el testamento fuere declarado nulo”.

Consideraciones sobre los bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros

Frente a los contratos de comodato, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de

contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, en los siguientes términos:

“(...) En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora

o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Consideraciones respecto a los bienes inmuebles recibidos en dación de pago

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señalan sobre la revelaciones de los inventarios lo siguiente:

"9.6. Revelaciones

La entidad revelará los principales conceptos que hacen parte del costo de adquisición o transformación y las erogaciones significativas necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Además de ello, revelará lo siguiente:

a) el valor de las materias primas, materiales y suministros, productos en proceso, productos terminados, y mercancía en tránsito y en poder de terceros..." (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno da la siguiente descripción para la cuenta 1530 –EN PODER DE TERCEROS:

“Representa el valor de los diferentes inventarios, tales como bienes producidos, mercancías en existencias, materias primas, y materiales y suministros, que se encuentran en poder de terceros, pero cuyos riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo no han sido transferidos sustancialmente.”

Consideraciones respecto a los bienes inmuebles con limitaciones para su uso

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno da la siguiente descripción para la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN:

“Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones, ajuste del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias y vacantes

Para el reconocimiento de un bien inmueble como activo, el recurso debe estar controlado por la entidad, ser producto de sucesos pasados, y que se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros del mismo, siempre que el valor pueda medirse con fiabilidad. Así, el Instituto procederá a incorporar en su contabilidad los bienes inmuebles recibidos por vocaciones hereditarias, una vez se le transfieran sustancialmente los riesgos y beneficios asociados con dichos bienes, independiente al momento en que se dé el acta de adjudicación.

Una vez los bienes inmuebles cumplan los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad deberá clasificarlos de acuerdo con la intención o destinación que prevea para dichos bienes, así:

- Los bienes inmuebles respecto de los cuales se defina una intención de comercializarlos o, de distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se deben reconocer como inventarios;
- Los bienes inmuebles que se destinen por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y se caractericen porque no están disponibles para la

venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, se reconocen como propiedades, planta y equipo; y,

- Aquellos terrenos o edificaciones que se destinen para generar rentas, plusvalías o ambas se deben reconocer como propiedades de inversión.

Ahora bien, si al momento de recibir el bien inmueble, no se tiene definida la intención o destinación para dicho bien, procederá a reconocerlo como propiedad, planta y equipo, según se indica en la norma sobre Propiedades, planta y Equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en las subcuentas respectivas de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

La medición inicial para el reconocimiento de bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, se realizará por el valor de mercado en la fecha en que se adquirieren; si esto no es posible, se determinará el costo de reposición. Si no es viable fijar ni el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el valor en libros del activo en la fuente. Si el bien no cumple con los criterios de reconocimiento, tal como lo es carecer de medición fiable, se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. En ese caso, el bien será reconocido en un periodo posterior cuando se cumplan la totalidad de condiciones para su reconocimiento.

2. Construcciones realizadas en terrenos de propiedad ajena

Le corresponderá a las entidades contrapartes (alcaldías, departamentos y gobernaciones, y el ICBF) realizar de manera integral juicios profesionales para definir cuál de las dos incorporará en su contabilidad los terrenos como activo, independiente a la titularidad del bien. De tal forma que se garantice que no exista un doble reconocimiento ni sobre el terreno ni sobre la infraestructura.

Ahora bien, si no es posible identificar la entidad contraparte con la cuál definir a quién le corresponde reconocer el bien inmueble como activo y el ICBF considera que posee sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al bien, y por tanto, cumple los criterios para el reconocimiento de los bienes como activo, realizará la incorporación del terreno a su contabilidad y notificará a los entes territoriales y entidades de control competentes sobre la decisión al respecto.

3. Bienes entregados en comodato a entidades públicas y de terceros

El Instituto debe reconocer los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, aplicando el tratamiento contable indicado por la CGN en

el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se encuentra transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

4. Bienes inmuebles recibidos en dación de pago

Los bienes inmuebles en común y proindiviso recibidos por dación de pago que desde un principio se tienen con la intención de venderlos serán reconocidos como un inventario de la entidad, a pesar de que la administración de los mismos se encuentre a cargo de un tercero, en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1530 EN PODER DE TERCEROS. Esta situación deberá ser revelada en notas a los estados financieros.

5. Bienes inmuebles con limitaciones para su uso

Sobre los bienes invadidos que son propiedad del ICBF, la entidad deberá analizar si ello conlleva a privar del control sobre el bien, caso en el cual, no podrá ser reconocido como un activo, pero deberán efectuarse las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros. Como consecuencia de ello, al momento de efectuar el cargue de los saldos al 1 de enero de 2018, deberá afectar la baja de estos bienes, contra la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Por su parte, los bienes recibidos por vocación hereditaria, que se encuentran arrendados, serán reconocidos como propiedad de inversión si el objetivo principal de estos bienes es generar rentas a precios de mercado, de lo contrario corresponden a bienes clasificados como propiedad, planta y equipo. Por tanto, procede al Instituto realizar el análisis correspondiente a cada caso.

CONCEPTO No. 20172000015441 DEL 09-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Subcuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios

SUBTEMAS	Subcuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación

Doctor
JOHN DIEGO PARRA TOBAR
Director General
Corporación Nasa Kiwe
Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-000440-2, del 7 de febrero de 2017, mediante la cual solicita la creación de una subcuenta para la reclasificación de los valores acumulados en la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, los cuales superan el 5% de la cuenta principal.

Al respecto precisa que “El valor de la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, corresponde a los terrenos adquiridos por la Corporación Nasa Kiwe, que una vez adquiridos, mediante actas se realizó la entrega material a los beneficiarios de las diferentes comunidades, pero a 31 de diciembre de 2015 y aún en día de hoy, no se han suscrito, protocolizado y registrado las Escrituras Públicas de cesión gratuita de los terrenos, procedimiento que se encuentra en trámite en la Agencia Nacional de Tierras, INCODER en liquidación.”

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 de las Normas Técnicas relativas a los activos del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública adoptado por la Resolución 354 de 2007, define el concepto de inventarios, en los siguientes términos: “son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 5 del Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de gobierno, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos

económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Asimismo, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual del citado marco normativo define el concepto de activos, así: “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.1 del Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, describe las principales actividades que debe realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo dicho marco normativo, las cuales pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, los elementos de los estados financieros, a 31 de diciembre de 2017, garantizando, en todo caso, que los saldos iniciales cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el referido marco normativo.

El citado instructivo igualmente señala: “Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los terrenos adquiridos por la Corporación Nasa Kiwe, que fueron entregados a los beneficiarios de las diferentes comunidades, deben continuar registrándose como inventarios en la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, haciendo las respectivas revelaciones en notas a los estados contables, tal como se señaló en el concepto No. 115634 de julio de 2008, expedido por la CGN. Lo anterior, en razón a que no se ha protocolizado la cesión gratuita de los terrenos mediante escritura pública.

Ahora bien, en el contexto del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debe tenerse en cuenta el principio de contabilidad de Esencia sobre forma, así como la definición de activo, del Marco conceptual. En ese sentido, si no se cumplen los criterios para establecer que se trata de un recurso controlado, deberá aplicarse el Instructivo 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y, en este caso, retirar el inventario registrado afectando directamente al patrimonio en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000035721 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los inmuebles recibidos en dación de pago cuya posesión se otorga en común y proindiviso a nombre de varias entidades.

Doctora
GEORLETT SOFÍA GORDON RAMOS
Coordinadora Grupo Gestión de Bienes
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° No 20175500026442, del 2 de junio de 2017, donde solicita concepto sobre el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

397

Compilado a 29 de diciembre de 2017

procedimiento para el reconocimiento contable de los inmuebles que recibe el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) cuya posesión se otorga en común y proindiviso con otras entidades del estado que los reciben en dación de pago, siendo que el porcentaje de propiedad no es significativo.

En la comunicación recibida el ICBF resalta que no ejerce la custodia, tenencia o toma de decisiones sobre dichos bienes, dado que los mismos están en poder del comunero mayor, por cuanto la gestión adelantada por dicho Instituto se reduce únicamente al pago de impuestos sobre la cuota de su participación, razón por la que consulta lo siguiente:

1. ¿El ICBF tiene el control sobre un inmueble que se posee en común y proindiviso cuando el porcentaje de la participación sobre su propiedad no es significativo?
2. ¿El porcentaje de participación del Estado en el inmueble debe ser registrado solamente por una entidad?
3. ¿Las entidades del Estado siguen registrando en sus activos el porcentaje de participación en el inmueble?
4. Si cada entidad del Estado lo registra de acuerdo con su participación, ¿Cuál es la medición inicial?

CONSIDERACIONES

El Código civil colombiano hace referencia a la posesión de un bien proindiviso en el Artículo 779, donde señala que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea proindiviso, se entenderá haber poseído exclusivamente la parte que por la división le cupiere, durante todo el tiempo que duró la indivisión”. También se dispone en el Artículo precitado que “Pero si lo enajenado o gravado se extendiere a más, no subsistirá la enajenación o gravamen, contra la voluntad de los respectivos adjudicatarios”.

El nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el Marco conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 6.1.1., señala que “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, según se indica en el inciso segundo del numeral antes citado, “el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros”. Por tanto, corresponde a la entidad evaluar si existe o no control sobre un recurso, por lo que el apartado del Marco conceptual antes citado establece que “la entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayados fuera de texto)

También se establece en el numeral antes citado que “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”.

CONCLUSIONES

Pregunta Nº 1.

No es dable que la CGN predefina si el ICBF tiene o no control sobre un bien inmueble recibido en dación de pago, pues será la entidad la que de acuerdo con las características particulares de cada caso, aplicando el juicio profesional determine si existe o no control.

Ahora bien, cuando se trata de la posesión de un inmueble que se poseen en común y proindiviso que fue recibido en dación de pago, cada entidad deberá evaluar el control que tiene sobre el porcentaje de su participación en la propiedad jurídica del mismo. Por tanto, el ICBF controlará la proporción de sus derechos en el activo cuanto legalmente pueda: (a) ceder el uso del mismo para que un tercero preste un servicio, (b) convertir esa participación en efectivo a través de su venta o disposición, (c) obtener los beneficios de la revalorización del inmueble o, (d) recibir una corriente de flujos de efectivo si, por ejemplo, se entrega en arrendamiento.

Preguntas Nº 2. y 3.

A cada entidad le corresponde reconocer como activos a su cargo el inmueble recibido por el equivalente a la participación en la posesión del bien adquirido en común y proindiviso, sin que para tal efecto interese el porcentaje de ese derecho, siempre que se cumplan los criterios señalados en la respuesta anterior.

El reconocimiento se efectuará en la cuenta que corresponda a la naturaleza del inmueble recibido y se clasificará según la intención de la entidad frente al uso futuro previsto para el mismo, ya sea como (i) Inventarios si el propósito es la comercialización o venta en el curso normal de la operación, (ii) en Propiedades, planta y equipo si el bien va a ser utilizado en la producción o suministro de bienes, en la prestación de servicios y para propósitos administrativos o cuando su uso sea indeterminado y (iii) como Propiedades de inversión si el objetivo principal es que genere rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Pregunta Nº 4.

Los bienes recibidos en dación de pago se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el avalúo que sirvió de base en el proceso concursal para la asignación a cada una de las entidades, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que estén directamente con la adquisición del inmueble, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000036181 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Gastos público social Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros ingresos

	Gasto público social
SUBTEMAS	Tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos procedentes de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes.

Señora:

DIANA YOLIMA RICO ARIAS

Grupo de Financiera

U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082382, del 28 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita ampliación del Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, sobre el reconocimiento de peces reproductores y alevinos, considerando el hallazgo de índole contable resultante de la auditoría efectuada por la Contraloría General de la República (CGR) para la vigencia 2015, ante la falta de registros relacionados con la cuantificación en la producción y el valor de cada reproductor y alevino.

En lo concerniente al hallazgo sobre los peces reproductores, la U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) manifiesta que existe información cuantificable y cualificable que permitiría su reconocimiento y medición, pero en lo que respecta a los alevinos, señala que existen dificultades para su incorporación en los estados financieros argumentando que sólo podrían cuantificarse en el momento de su venta o distribución en programas de fomento piscícola y repoblamiento. Lo anterior, considerando que existen factores directos e indirectos que inciden en su supervivencia como lo son el medio ambiente, las corrientes de agua, la mortalidad por estrés, entre otros.

Adicionalmente, la AUNAP señala que otra de las dificultades para la incorporación de los alevinos en sus estados financieros es la falta de información respecto del costeo de los mismos, toda vez que este proceso es efectuado y asumido por las entidades cooperantes en virtud de los convenios de asociación suscritos por la Entidad. De igual manera, manifiesta que en la actualidad se utiliza la subcuenta 521138-Gastos de desarrollo, de la cuenta 5211-Generales para registrar la ejecución de estos convenios. Lo anterior, debido a que la mayor parte de los peces son distribuidos en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales y tan sólo una mínima parte son vendidos.

Por otro lado, la CGN encuentra procedente complementar la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016, considerando que el contenido del mismo se encuentra alineado con los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y es necesario precisar el tratamiento contable de los alevinos y peces reproductores bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el artículo 655 del Código Civil, estipula lo siguiente respecto de las cosas corporales muebles:

“Artículo 655. Muebles. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, las cláusulas del Convenio de Asociación N° 000202 del 17 de junio de 2016, celebrado entre la AUNAP y la Fundación Fauna Caribe de Colombia, enviado por la primera entidad mediante comunicación radicada en la CGN con el N° 20165500057702, del 24 de agosto de 2016, establecen:

“PRIMERA. OBJETO: Aunar recursos tecnológicos, técnicos, logísticos, administrativos y financieros entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca AUNAP y la FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA - FFCC, con el propósito de lograr el fortalecimiento institucional de las Estaciones Piscícolas de Gigante (Huila), Repelón (Atlántico) y de la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga, que permita incrementar la productividad, en pro de cumplir en oportunidad y de fomentar las actividades pesqueras y/o de la acuicultura a través de la producción de alevinos y/o larvas, del repoblamiento de cuerpos de agua naturales y artificiales con especies nativas, y de la capacitación de pescadores y acuicultores, contribuyendo al desarrollo técnico, ambiental, social y económico de esta población objetivo, priorizando a los pescadores artesanales y a los pequeños y medianos piscicultores en las regiones de influencia de las estaciones. (...)

TERCERA: PRODUCTOS. Con respecto a los objetivos establecidos para el presente convenio se espera poder obtener los siguientes resultados: 1) Informe técnico que contenga la información sobre la producción de especies nativas y a través de las estaciones piscícolas y de acuicultura de la AUNAP, tanto en cantidad como en calidad de: 10.000 en la Estación de Acuicultura Marina de Bahía Málaga (Valle del Cauca), 5.000.000 en la Estación Piscícola de Gigante (Huila) y 7.000.000 en la Estación Piscícola de Repelón

(Atlántico), con el propósito de apoyar los programas de fomento piscícola y de repoblamiento con especies nativas a nivel nacional... (...)

NOVENA: VALOR DEL CONVENIO Y APORTES. El valor total para el desarrollo del Convenio es de NOVECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES PESOS MICTE. (\$959.000.000.00), IVA incluido y demás gastos directos indirectos en que se incurran, representados así: 1. APORTE DE LA AUNAP: OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES PESOS M/CTE. (\$895.000.000) correspondiente a la vigencia fiscal del año 2016, amparados presupuestalmente mediante Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 5816, de 14 de marzo de 2016. 2 APORTE DE LA FUNDACIÓN FAUNA CARIBE COLOMBIANA: SESENTA Y CUATRO MILLONES DE PESOS M/cte. 64.000.000.00), tal como consta en el certificado de contrapartida expedido por Representante Legal de LA FUNDACIÓN, en bienes y servicios. (...)

DÉCIMA PRIMERA.- MÉCANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIDAD DE LOS RECURSOS APORTADOS POR LAS PARTES: FFCC se obliga a llevar en cuenta exclusiva que genere rendimientos financieros, con registros contables y administrativos que permitan el control de los recursos que la AUNAP le entregue para la ejecución del presente convenio como los intereses generados, y a presentar los informes que requiera la AUNAP, así como los estados de aplicación y una relación detallada de los gastos, de acuerdo con las normas usuales de contabilidad y en la forma y periodicidad que la AUNAP le solicite. (...)

DÉCIMA SÉPTIMA: DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL. La información aportada por las partes para el desarrollo del presente Convenio seguirá siendo de su propiedad. Las obras proseguibles por derecho de autor, los objetos, procedimientos o diseño técnico que sean creados, desarrollados o transferidos por las partes en cumplimiento del presente Convenio, tendrá el reconocimiento de los derechos morales a favor del autor — creador, de acuerdo a las disposiciones legales. En todo caso FFCC y la AUNAP llevarán los créditos respectivos por la información y conocimiento que se llegará a producir en el marco del presente convenio, y otorgarán los créditos respectivos si en el marco de este convenio se llegase a trabajar con terceros, para la generación de dicha información. Toda creación, invención, documentos, información transmisible o similar que resulte con ocasión a la cooperación, por causa o como consecuencia de la ejecución y desarrollo del convenio, será de propiedad exclusiva de la AUNAP. Así mismo, todos los bienes, elementos, documentación y/o información que se adquieran o generen con recursos financieros del convenio y en estricta sujeción al Plan Operativo del Convenio serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, quien tendrá derecho exclusivo sobre toda la propiedad intelectual y otros derechos de propiedad incluso, entre otros, patentes, derechos patrimoniales de autor y marcas registradas, respecto de los productos, procesos,

inventos, ideas, know-how, Biotecnología, o documentos y otros materiales que se creen o desarrollen en ejecución del objeto del convenio...

DÉCIMA OCTAVA.- PROPIEDAD DE LOS BIENES. Todos los bienes y elementos que se adquieran o generen con recursos del convenio y en estricta sujeción al plan operativo para la ejecución del presente convenio, serán de propiedad exclusiva de la AUNAP, debiendo LA FUNDACION responder por su conservación, uso adecuado, pérdida o deterioro, sin perjuicio del desgaste o deterioro natural de los mismos, así como efectuar la entrega de los bienes a la AUNAP a la terminación del convenio o antes cuando la AUNAP lo solicite... (...)" (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, establecen lo siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, establece lo siguiente respecto de las bases de valuación del costo histórico, costo de reposición y valor de realización:

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

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las Normas técnicas relativas a los activos, dispuestas en el PGCP del RCP precedente, señalan lo siguiente respecto de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal. (...)

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente.

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El reconocimiento de la amortización en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los semovientes y plantaciones agrícolas asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (...)

172. El valor de los semovientes y de las plantaciones agrícolas se amortizará durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Complementariamente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP precedente, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1505-BIENES PRODUCIDOS: “Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos (...)” (Subrayado fuera de texto)

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1520-PRODUCTOS EN PROCESO: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.” (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas (...)” (Subrayado fuera de texto)

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 6.2 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente respecto de la medición fiable de los elementos que conforman los estados financieros:

“...La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad...” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la medición de los activos, el numeral 6.3.4 de este mismo documento, señala lo siguiente:

“6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo...

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos provenientes de un activo han disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras. (...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este...

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente... (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de 'imparcialidad' en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Norma de inventarios prevista en el Marco Normativo incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación... (...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Paralelamente, la Norma de propiedades, planta y equipo del marco normativo en mención, establece:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para

propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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. (...)

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo." (Subrayado fuera de texto)

En contraste, la Norma de activos biológicos de este mismo marco normativo, señala:

"17.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola...

Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agrícolas son los productos recolectados que proceden de los activos biológicos de la entidad.

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo. (...)

17.2. Medición inicial

Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. (...)

17.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos biológicos que se esperan distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

Si el valor de mercado o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado... (...)" (Subrayado fuera de texto)

De forma complementaria, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento (...)" (Subrayado fuera de texto)

1610-SEMOVIENTES: “Representa el valor de los animales que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea pecuaria. También incluye los semovientes de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su valor de mercado menos los costos de disposición (...)” (Subrayado fuera de texto)

1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo de reposición. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. Estos activos se miden por su costo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808 INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5508-MEDIO AMBIENTE: “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines (...)” (Subrayado fuera de texto)

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y el contexto suministrado por la AUNAP, se concluye que el tratamiento contable de los peces reproductores y alevinos en el marco de la regulación contable expedida por la CGN en el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, es el siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

a) Peces reproductores y alevinos destinados para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros:

Los peces reproductores y alevinos que la AUNAP mantiene para al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros, cuya vida útil probable en condiciones normales exceda un año y que no se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, por el costo histórico, o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Del mismo modo, conviene señalar que ante la dificultad de realizar un conteo físico de los peces, deben emplearse metodologías idóneas que contemplen los factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de semovientes por estaque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos originados en virtud de este tipo de convenios se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se amortizan durante su ciclo productivo y son objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El costo de reposición y el valor de realización se determinan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 136 y 137 del PGCP del RCP precedente, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si el valor neto obtenido por la enajenación de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios no significativos en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se

debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos destinados para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos en el curso normal de la operación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos o producidos por la AUNAP con la intención de ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben reconocerse como inventarios por el costo histórico o por el valor pactado en los convenios de asociación y, en ausencia de ambos, por el costo estimado por la Entidad empleando métodos de reconocido valor técnico.

Como se señaló en el literal anterior, debe estimarse el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la dificultad de realizar un conteo físico de los mismos. Para el efecto, debe emplearse metodologías idóneas. La metodología utilizada debe contemplar los factores ambientales y biológicos que afectan directa o indirectamente la cantidad de semovientes por estanque.

Dado que la producción de peces reproductores y alevinos se realiza a través de convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe efectuar los siguientes registros contables:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que hayan sido obtenidos mediante procesos de transformación efectuados por las entidades cooperantes y que ya se encuentran disponibles para ser comercializados o suministrados en forma gratuita a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Los peces reproductores y alevinos que requieren de procesos de transformación adicionales por parte de las entidades cooperantes para que estén disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por las entidades cooperantes, que no requieran de un proceso de transformación adicional para ser comercializados o suministrados gratuitamente a la comunidad o a precios económicamente no significativos, deben ser contabilizados por la AUNAP en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser comercializados se actualizan al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. El valor de realización se determina de acuerdo a lo establecido en el párrafo 137 del PGCP del RCP precedente, el cual fue transcrito en la sección de consideraciones de este concepto.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios, que vayan a ser suministrados gratuitamente a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, no serán objeto de actualización.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa a precios económicamente significativos o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

a) Peces reproductores y alevinos destinados para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola.

Los peces reproductores y alevinos que sean destinados fundamentalmente para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad

que no sea una actividad agrícola y que no se esperen vender en el curso de las actividades ordinarias de la AUNAP y se prevea usarlos durante más de un periodo contable, se deben reconocer como propiedades, planta y equipo por el costo, el cual corresponde al valor de los desembolsos efectuados en la adquisición, nacimiento y transformación de los peces, antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser utilizados por la Entidad.

Sobre la dificultad manifestada por la AUNAP para realizar el conteo físico de los peces, es de anotar que la utilización de estimaciones razonables es parte esencial en la preparación de los estados financieros y no menoscaba la fiabilidad de los mismos; razón por la cual, debe estimarse la cantidad de peces reproductores y alevinos empleando metodologías idóneas.

Ahora bien, considerando que la AUNAP suscribe convenios de asociación con entidades cooperantes para garantizar la producción de los peces, es necesario que se establezcan las acciones y controles del resorte administrativo que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes a través de informes técnicos periódicos preparados por estas entidades.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se señalan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio y son sujetos de comprobación del

deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

En concordancia con el criterio del costo, los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Aun cuando la intención de la AUNAP con los peces reproductores y alevinos clasificados como propiedades, planta y equipo, no es la venta, o la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, el ingreso o el gasto que surjan por la enajenación eventual de estos activos deben ser contabilizados de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

b) Peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica con la intención de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales.

Los peces reproductores y alevinos gestionados para su transformación biológica que se tengan con la intención de vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, consumir u obtener de ellos productos agrícolas u otros peces adicionales, deben reconocerse como activos biológicos por el valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia que resulte entre este valor y el costo, debe reconocerse como un ingreso o un gasto en el resultado del periodo.

En caso de no existir una medición fiable del valor de mercado menos los costos de disposición de los peces, se utilizará subsidiariamente el costo de reposición, y a falta de esta medición, los peces reproductores y alevinos deben reconocerse por su costo.

Como se ha señalado anteriormente, deben emplearse metodologías idóneas que consideren factores ambientales y biológicos para estimar razonablemente el tamaño de la población de peces reproductores y alevinos, ante la imposibilidad de efectuar un conteo físico de los semovientes.

Adicionalmente, la AUNAP debe establecer las acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los semovientes que provienen de los convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, con el propósito de incorporarlos o actualizar la información sobre los mismos en sus estados financieros.

Los registros contables que debe efectuar la AUNAP en el desarrollo de este tipo de convenios, se detallan a continuación:

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos que se originen en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en las subcuentas respectivas de las cuentas 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN, 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN o 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, según corresponda.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como activos biológicos que se esperan vender a precios de mercado, deben actualizarse al valor de mercado menos los costos de disposición, o en su defecto por su costo de reposición. La diferencia presentada respecto del valor en libros debe ser contabilizada como un ingreso o un gasto del periodo, según corresponda.

Por su parte, los peces reproductores y alevinos que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse por el costo de reposición, reconociendo en el resultado del periodo cualquier diferencia entre este valor y el valor en libros del activo.

Los peces reproductores y alevinos cuyo valor de mercado menos los costos de disposición o costo de reposición no puedan medirse fiablemente, se miden posteriormente por su costo y se deprecian en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Adicionalmente, son sujetos de comprobación del deterioro del valor conforme a lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Los desembolsos posteriores relacionados con el proceso de transformación de los peces, se registran como gasto en el resultado del periodo si los activos son medidos al valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se midan al costo, estos desembolsos se contabilizan como un mayor valor del activo y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación.

Los peces adicionales que se obtienen a partir de la procreación de los peces existentes, deben contabilizarse como una ganancia en el resultado del periodo por cambios en el valor de mercado menos los costos de disposición o en el costo de reposición, la cual es atribuible a cambios físicos de la población.

No obstante, si los peces adicionales se obtienen de peces reproductores medidos al costo, los nuevos ejemplares deben contabilizarse por el costo, el cual corresponde al valor de los desembolsos efectuados para llevar a cabo su nacimiento y transformación antes de que estén en la ubicación y en las condiciones necesarias para su utilización o disposición.

El ingreso o gasto que surja en la venta, distribución en forma gratuita o a precios de no mercado de los peces reproductores y alevinos, debe ser contabilizado por la AUNAP de la siguiente manera:

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es superior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el valor neto obtenido por la disposición de los activos es inferior al valor en libros de los mismos, la diferencia debe ser registrada en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en

cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 GASTOS DIVERSOS, o 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE si el propósito es la distribución en cuerpos de aguas naturales. Si se presenta enajenación a título gratuito o a precios de no mercado en favor de pescadores artesanales o pequeños y medianos piscicultores, se debita la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

c) Peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos por la entidad con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación y que no requieran ningún proceso de transformación, deben ser reconocidos como inventarios por el costo de adquisición.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, la cantidad de peces reproductores y alevinos debe estimarse empleando metodologías idóneas, considerando los limitantes para efectuar un conteo físico de los mismos.

Si la adquisición de los ejemplares se efectúa mediante convenios de asociación suscritos con entidades cooperantes, la AUNAP debe establecer las acciones y mecanismo de control de índole administrativo para garantizar el suministro oportuno de la información relativa al costo y a la población estimada de los peces adquiridos.

Con ocasión del giro de los recursos a las entidades cooperantes, la AUNAP debita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Con la información que periódicamente reporten las entidades cooperantes, la AUNAP incorpora o actualiza el valor de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se originan y se incurren en la administración de recursos, ajustando el saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los peces reproductores y alevinos adquiridos en la ejecución de los convenios de asociación, se contabilizan en la subcuenta 151012-Semovientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con posterioridad al reconocimiento, los peces reproductores y alevinos clasificados como inventarios que se esperan comercializar a precios de mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Entretanto, los ejemplares que se esperan distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, deben actualizarse al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición de los semovientes es inferior al costo, la diferencia corresponde a una pérdida por deterioro del valor de los inventarios, susceptible de reversión cuando las circunstancias que la originaron hayan desaparecido.

Con motivo de la venta de los peces reproductores y alevinos y con independencia de si la transacción se efectúa en condiciones comerciales o no, la AUNAP debe trasladar el valor de los inventarios a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTA DE BIENES. Tratándose de la distribución gratuita de los peces en programas de fomento piscícola y de repoblamiento en los diferentes cuerpos de agua naturales, el valor de los inventarios se traslada en el momento de la entrega o liberación las subcuentas 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y 550801-Actividades de conservación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, respectivamente.

Con el presente pronunciamiento se complementa la doctrina contable emitida mediante el Concepto N° 20162000031871 del 19 de octubre de 2016.

CONCEPTO No. 20172000036751 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Costo de ventas Costos de transformación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita y comercializadas en menor medida

Doctora
AMELIA ESCOBAR CHACÓN
Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos
Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500028082, del día 13 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Instituto recibe recursos por parte del Ministerio de Medio Ambiente recursos por funcionamiento e inversión, de dichos recursos se elaboran publicaciones para distribuir a la comunidad en talleres y actividades de la entidad y un pequeño porcentaje es comercializado, que manejo contable debe realizarse bajo el nuevo marco normativo contenido en la resolución 533 de 2015 a estas publicaciones? se debe registrar como inventarios o como gasto en la ejecución del proyecto?”

CONSIDERACIONES

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

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, acoge los siguientes principios de contabilidad pública:

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

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

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, sobre la definición y reconocimiento de los ingresos, costos y gastos, el marco conceptual establece:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o

incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...)

6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones

u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas. (...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, sobre el reconocimiento de inventarios establece:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

Cuando la entidad produzca bienes, acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Para la producción de publicaciones, el reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados a este proceso deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Así las cosas, para el reconocimiento de las publicaciones distribuidas de manera gratuita a la comunidad mediante el desarrollo de actividades y talleres propios de la entidad, una vez se realice la entrega de las publicaciones, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta

5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por su parte, para las publicaciones comercializadas, una vez surta la venta, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 620507-Impresos y publicaciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, al costo de transformación, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000047491 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Actualización del valor de terrenos y edificaciones clasificados como inventarios

Doctor
CÉSAR AUGUSTO CASTAÑO JARAMILLO
Subdirector Administrativo y Financiero
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500030232, del 28 de junio de 2017, en la cual plantea que en la elaboración de las políticas contables para la aplicación de NICSP en lo relacionado con inventarios, se definió que el valor de los inmuebles, que corresponden a bienes adquiridos a través de cesión gratuita otorgada por el Municipio de Medellín y de la compra de predios en reasentamientos, que conforman el banco de lotes, es actualizado anualmente de acuerdo al avalúo catastral; y, el valor de las construcciones, en donde se contabiliza la ejecución a la fecha de los diferentes proyectos habitacionales que se realizan a través de fideicomisos, los cuales se registran como gasto una vez sean otorgados los subsidios por parte del Instituto a través de resolución, se actualiza mensualmente con base en los extractos reportados por la entidad fiduciaria.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

427

Compilado a 29 de diciembre de 2017

1. Respecto a los inmuebles, contabilizados en la subcuenta 151002 – Terrenos, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, ¿cuál sería el registro contable a realizar cuando se actualiza el valor del inmueble con el avalúo catastral?
2. Para las construcciones, reconocidas en la subcuenta 151003 – Construcciones, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, ¿cómo se contabiliza bajo NICSP la diferencia entre el avalúo catastral y el avalúo comercial?

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

CONSIDERACIONES

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, incorporado mediante la Resolución 628 de 2015, expedida por la CGN, establece en su numeral 5, relativo a Normalización y regulación de la Contabilidad Pública:

“(…)

5.2.3 Marco normativo para entidades de gobierno

Este Marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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.

(…)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno menciona en el numeral 6, relacionado con la definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, que:

“(…)”

6.3 Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

Los criterios de medición se pueden clasificar dependiendo si son valores de entrada o salida, si son observables o no en un mercado abierto, y si son mediciones específicas o no para una entidad.

(...)

6.3.4 Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más bajarequerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, establece en el Capítulo I – Activos que:

“(…)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

(...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De igual manera, dentro del marco normativo mencionado previamente, se establece en el numeral 4, relativo a políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“4.1 Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“(...)”

Cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.

3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con bienes adquiridos.

(...)

Cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas con anterioridad, es importante mencionar en primer lugar que la entidad, al estar bajo el perímetro de aplicación de la regulación contable pública, no debe aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), sino el Marco Normativo para entidades de Gobierno, incorporado

mediante la Resolución 533 de 2015, que si bien tiene como referente a las NICSP, corresponde a un desarrollo propio de la CGN.

En segundo lugar, para el caso de los inmuebles clasificados como inventarios dentro de la subcuenta 151002 – Terrenos, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, atendiendo a que serán distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se tendrá en cuenta, de acuerdo a la Norma de inventarios, que su valor solo será actualizado para efectos de asegurar que el inventario se encuentre medido al menor valor entre el costo y el costo de reposición, de acuerdo a los parámetros establecidos en el marco conceptual para determinar dicho valor, lo cual difiere significativamente del avalúo catastral.

Por su parte, para las construcciones que se trasladan a fideicomisos, es importante considerar que inicialmente, al momento de realizar dicho traslado, los activos reconocidos dentro de la cuenta 151003 – Construcciones, de la cuenta 1510 – MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, deben ser reclasificados a la subcuenta 192603 – Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 – DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de dicha reclasificación, se tendrá en cuenta que el valor de tales derechos se actualizará de acuerdo al valor reportado periódicamente por la entidad fiduciaria, y no con base en el avalúo catastral. Con base en ello, cuando de acuerdo al valor reportado, el valor de los derechos se haya incrementado, la entidad debitará la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, y acreditará la subcuenta 480225 – Ganancia por derechos en fideicomiso, de la cuenta 4802 – OTROS INGRESOS; y en caso contrario, se acreditará la cuenta del activo contra un débito en la subcuenta 580408 – Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20172000058451 DEL 15-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Costo de ventas Costos de transformación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita

Doctora

CLAUDIA LUCIA SAENZ BLANCO

Directora General

Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico - IDEP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500035842, del 4 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Dentro del curso normal de sus actividades el Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico — IDEP, lleva a cabo publicaciones a través de libros, los cuales son entregados a la comunidad educativa del Distrito Capital a título gratuito, técnicamente el nuevo marco normativo para entidades de gobierno define que estas publicaciones se deben tratar como “Inventarios”, sin embargo el marco conceptual define que las características fundamentales de la información financiera son la relevancia y la representación fiel, y a su vez define la relevancia de la siguiente forma:

“4.1.1. Relevancia

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

Por otra parte en documento elaborado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP denominado: “Documento de práctica de la NIIF. Aplicación de la materialidad o importancia relativa”, define lo siguiente en cuanto a la materialidad en el reconocimiento y medición contables:

“EVALUACION DE MATERIALIDAD EN EL RECONOCIMIENTO Y MEDICION

Los requerimientos de reconocimiento y medición conforme a las NIIF se aplican si su efecto es significativo para los estados financieros.”

Lo anterior quiere decir que a pesar de que las normas para el reconocimiento y medición establezcan el tratamiento de dichos activos como “Inventarios”, si la entidad considera que no poseen materialidad o importancia relativa, puede dejar de reconocerlos como un activo.

Con relación a las publicaciones a través de libros, revistas y magazines que se producen en la entidad, al final del periodo contable el número de unidades tiende a ser cero, lo cual representa un valor sin “importancia relativa” frente al valor total de los activos de la entidad. Por otra parte, se considera que dichos activos tampoco poseen características cualitativas que sean significativas para la toma de decisiones.

CONSULTA

La entidad pública puede utilizar estos criterios de materialidad e importancia relativa para no reconocer estas publicaciones dentro de los estados financieros como activos, sino como un gasto público social, teniendo además en cuenta que se considera que no poseen materialidad y que para poder conocer su valor al final del periodo se requiere la implementación de un sistema de costos oneroso para la entidad”.

CONSIDERACIONES

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

La Ley 298 de 2006, por la cual se crea la CGN, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...) (Subrayado fuera del texto)

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, establece las siguientes características de la información financiera:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

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

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes”. (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno, acoge los siguientes principios de contabilidad pública:

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

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

Por su parte, sobre el tratamiento contable de la producción de publicaciones distribuidas a la comunidad de manera gratuita, la CGN emitió el concepto N° 20172000036751, el día 11 de julio de 2017, dirigido a la doctora Amelia Escobar, profesional senior administrativo contable e impuestos del Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt, en el cual se concluye:

"Para la producción de publicaciones, el reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados a este proceso deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Así las cosas, para el reconocimiento de las publicaciones distribuidas de manera gratuita a la comunidad mediante el desarrollo de actividades y talleres propios de la entidad, una vez se realice la entrega de las publicaciones, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por su parte, para las publicaciones comercializadas, una vez surta la venta, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 620507-Impresos y publicaciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, al costo de transformación, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional en su artículo 354 y por la Ley 298 de 1996, la competencia de la CGN para resolver consultas, se limita a la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública expedidas por ella misma.

Las entidades de gobierno, como lo es el Instituto para la Investigación Educativa y Desarrollo Pedagógico – IDEP, no pueden pretender acoger los pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y menos aún si éstos son interpretaciones de la Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF expedidas por un regulador internacional, pues les corresponde aplicar la regulación local, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedido por la CGN.

Ahora bien, el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera para las Entidades de Gobierno establece que para que la información financiera sea útil a los usuarios, es decir que contribuya a la rendición de cuentas, toma de decisiones y control, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, y que para que sea relevante debe ser material y tener valor predictivo. Por tanto, es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información, pero en el caso de los inventarios, no podrá considerarse ausencia de materialidad, por el hecho que su saldo a final del período contable sea insignificante, si su dinámica a lo largo de este, es representativa.

Para efectos del reconocimiento de los hechos económicos prevalece los principios de devengo y esencia sobre la forma, lo que implica que cada hecho económico deba ser reconocido en el momento que suceda, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo que se deriva de estos, y atendiendo a su esencia económica, independiente a la forma legal que da origen a los mismos.

Por tanto, aunque el número de unidades de publicaciones existentes al final del periodo contable no sea representativo, si los hechos económicos acaecidos durante el período denotan un movimiento importante, la entidad deberá realizar el reconocimiento contable de las publicaciones realizadas por el Instituto para ser entregadas de forma gratuita a la comunidad educativa del Distrito Capital, de acuerdo a lo establecido en el concepto emitido por la CGN, con número de radicado 20172000036751, dirigido a la doctora Amelia Escobar, Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos del Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt, expuesto en las consideraciones, así:

El reconocimiento inicial de las erogaciones, mano de obra, materiales y otros costos asociados al proceso de producción de publicaciones deberá realizarse en la subcuenta que corresponde de la cuenta 7116-IMPRESOS Y PUBLICACIONES, al costo de la adquisición.

Una vez terminado el proceso de producción, el costo asociado a las unidades terminadas de publicaciones será trasladado a la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Este costo será determinado mediante la aplicación del sistema de costeo definido por la entidad.

Con la entrega de las publicaciones a la comunidad de manera gratuita, el Instituto deberá registrar un débito en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, como uno de los componentes de la ejecución del respectivo proyecto misional, y un crédito en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000066071 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Arrendamientos Intangibles
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de los bienes recibidos en dación de pago y adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

Doctor

HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO

Alcaldía de Pereira

Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041452, del día 11 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“...Comedidamente me permito solicitar su orientación en relación con las siguientes cuentas las cuales (sic) se encuentran bajo el catálogo de cuentas precedente y en el nuevo marco de la resolución 620 estas no se encuentran incluidas.

1930 BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO
 1941 BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING
 1942 DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO...”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

(...)

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo...

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

(...)

16.2.2.3 Medición posterior

(...)

Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento...” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece como uno de los principios de contabilidad, el siguiente:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, le

corresponde a la entidad contable pública a partir de juicios profesionales y atendiendo los principios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determinar el registro contable de los bienes recibidos en dación de pago y arrendamiento financiero, dentro de las opciones contempladas en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, en concordancia con la decisión que se haya tomado respecto de su uso o destino.

Bajo este entendido, la entidad contable pública deberá decidir el uso que le dará a dichos activos recibidos en dación de pago, ya sea para su enajenación o para ser usados en el desarrollo de su operación, y determinar así la(s) norma(s) aplicable(s), según la destinación que se haya otorgado al bien. Algunos casos que podrían presentarse con los bienes recibidos en dación de pago, son los siguientes, siempre que cumplan con la totalidad de los criterios de reconocimiento de los activos:

- Si decide usar el bien inmueble o mueble recibido en dación de pago durante más de un periodo contable y no espera venderlo en el curso de las actividades ordinarias, deberá reconocerlo en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En consecuencia, deberá aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

- Si decide tener el inmueble principalmente para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deberá reconocer el activo en la subcuenta 195102-Inmuebles de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación contenidos en la Norma de propiedades de inversión, además de los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior.

- Si el bien recibido en dación de pago corresponde a un activo intangible, deberá reconocerlo en la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-INTANGIBLES y aplicará lo dispuesto en la Norma de Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de dichos bienes, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

- Si decide vender la porción del bien mueble e inmueble recibido en dación de pago, la entidad deberá registrarlo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por lo tanto, aplicará lo dispuesto en la Norma de Inventarios, incluyendo lo establecido para el reconocimiento del deterioro cuando el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, sea inferior al costo del inventario.

Ahora bien, en cuanto a los activos recibidos bajo la modalidad de arrendamiento financiero, se debe determinar si realmente se están trasladando al arrendatario sustancialmente los riesgos y ventajas asociados al activo para configurarse como un arrendamiento financiero, adicional, el arrendatario deberá seguir el procedimiento de la norma de Arrendamientos para clasificar el arrendamiento como financiero.

Si el arrendamiento se clasifica como financiero, el arrendatario reconocerá el activo como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda a la naturaleza y destino del bien, y seguirá el procedimiento indicado en cada norma para darle el tratamiento contable a dichos activos recibidos en arrendamiento financiero.

CONCEPTO No. 20172000108061 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Público Incorporado
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Patrimonio Ingresos por Transferencias Gastos
	SUBTEMAS	Registros contables por la restitución de los bienes entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita

Doctor

ALEJANDRO QUINTERO ROMERO

Director Ejecutivo- Fondo Nacional de Vivienda- FONVIVIENDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052802 del 5 de diciembre de 2017, mediante la cual presenta consulta en los siguientes términos:

“Teniendo en cuenta que en la mesa de ayuda realizada el 17 de noviembre de 2017, en las instalaciones de la Contaduría, en la cual se solicita asesoría con relación al registro contable que debe realizar el Fondo Nacional de Vivienda, por la restitución de los subsidios en especie entregados en el marco del Programa de Vivienda Gratuita que se revocaron por el incumplimiento de las obligaciones del beneficiario inicial; es decir las viviendas restituidas y titularizadas a favor de FONVIVIENDA, hasta que se vuelvan a asignar a un nuevo beneficiario del subsidio.

Conforme a lo anterior, surgen las siguientes inquietudes a efecto de obtener los lineamientos sobre la elaboración de los registros contables.” (...)

Presenta los antecedentes del tema y formula los siguientes interrogantes

1. ¿A qué cuenta del grupo 15 de inventarios se debe registrar el valor de las restituciones del subsidio en especie a 31 de diciembre de 2017, y bajo el nuevo marco normativo - Normas internacionales, cuál es su homologación?
2. Bajo el nuevo marco normativo, la cuenta de patrimonio público incorporado no existe, ¿A qué cuenta se debe reclasificar?
3. Con relación al deterioro bajo el nuevo marco normativo, ¿cuál sería su registro contable?
4. Bajo marco contable precedente y el Nuevo Marco Normativo, ¿Cuál sería la forma de medir inicialmente cada activo (casa) recibido por concepto de restitución? ¿Cuál sería su medición posterior? Las casas recibidas provienen de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.
5. Si el valor del subsidio determinado internamente corresponde a 70 salarios mínimos mensuales vigentes (\$51.640.190) para este año, ¿La medición inicial puede exceder dicho valor tomando como referencia un valor de mercado o costo de reposición? ¿Qué

afectación tendría en el entendido que dichas casas serán entregadas posteriormente a un nuevo beneficiario?

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

El párrafo 132 del marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad pública – RCP, señala lo siguiente:

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

Por su parte, los párrafos 158, 162 y 163 sobre las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en relación con los inventarios, señalan:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico (...)

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. (...). No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510 - MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: “Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La dinámica, indica que: “SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 modificada por la Resolución 484 de 2017, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, señalando, entre otros, los siguientes principios:

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

La norma sobre inventarios contenida en el numeral 9 del capítulo I Activos del marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, dispone: “INVENTARIOS 9.1. Reconocimiento 1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

2. Medición inicial (...)

Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (Subrayado fuera de texto)

9.3. Medición posterior.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, ... Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ... , se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición (...)

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización.

9.4. Reconocimiento en el resultado (...)

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

El numeral 1.3 del capítulo IV Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, respecto de las transferencias, determina que: “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, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el instructivo 002 de 2015 en el cual 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, en relación con los inventarios, dispone lo siguiente: (...)

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, ..., que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

Por su parte el catálogo de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“15. INVENTARIOS

DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (Subrayado fuera de texto)

1510- MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

3145 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.

. (...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

CONCLUSIONES

1. Interrogantes No. 1, 2 Y 4

e. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los bienes restituidos en favor de FONVIVIENDA deben registrarse debitando la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el costo histórico, el cual, al no conocerse el valor de adquisición o el importe original deberá ser determinado empleando métodos de reconocido valor técnico, como lo determina el párrafo 132 del Marco conceptual del RCP. Como contrapartida se utilizará la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

f. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto atendiendo los principios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 y de conformidad con en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, el registro contable de los bienes restituidos es el siguiente.

Registro de saldos iniciales a primero de enero de 2018 y a partir de esta fecha

Para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, la entidad deberá incorporar el valor de las viviendas en la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 Mercancías en existencia, por el costo de reposición o valor de mercado. La diferencia resultante de comparar el costo histórico registrado a 31 de diciembre de 2017 con el costo el costo de reposición o el valor de mercado calculado en la fecha de transición se registrará directamente en la subcuenta 314505-Inventarios de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, los bienes que sean objeto de recuperación con posterioridad al 31 de diciembre de 2017, se reconocerán estableciendo su valor de conformidad con lo indicado

en la norma de ingresos sin contraprestación, esto es a valor de mercado o a costo de reposición, y registrando un débito a la subcuenta 151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, con crédito a la subcuenta 442810 Bienes o recursos expropiados en caso de configurarse una expropiación propiamente dicha, o en la subcuenta 442890 – Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con estas últimas subcuentas se sustituye, para el caso consultado, el registro de la extinta cuenta 3125 PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

Interrogante No. 3

Con relación al deterioro, los inventarios cuya finalidad es distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado, de conformidad con lo establecido en el numeral 9.3 de la norma de inventarios, en la medición posterior se medirán por el menor valor entre el costo y el costo de reposición. Si el costo de reposición es inferior al costo de los bienes reconocidos como inventarios, la diferencia se reconoce como gasto en el resultado del periodo, debitando la subcuenta 535002 Mercancías en existencia, de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS, con crédito a la subcuenta 158002 Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.

Ahora, si con ocasión de la preparación de los saldos iniciales a primero de enero de 2018, los bienes presentan indicio de deterioro, deber efectuarse el cálculo respectivo y registrase mediante un débito en la subcuenta 314505 Inventarios, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Interrogante No. 5

Como se indicó en el numeral 1 de estas conclusiones, la medición inicial corresponde al valor de mercado o el costo de reposición, con independencia que este valor exceda los 70 salarios mínimos mensuales vigentes, situación que es ajena a lo dispuesto en la regulación contable. Por lo tanto, la entidad deberá resolver el asunto desde la perspectiva de la normatividad que regula los subsidios de vivienda, y de ello dependerá el procedimiento contable. Así por ejemplo si se llegare a modificar o completar tal regulación estableciendo que el nuevo beneficiario debe cancelar el importe que excede el límite de los 70 salarios mínimos, entonces procede un registro por dicho diferencial en la subcuenta que corresponda de la cuenta 13846 Enajenación de activos, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En términos generales la afectación contable cuando los bienes se entreguen los bienes a un nuevo beneficiario, será un débito a la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS por el valor en libros, con crédito a la subcuenta 151003-Construcciones

151003 Construcciones, de la cuenta 1510 MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20172000109071 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Venta de servicios Costo de ventas - Servicios Costos de transformación – Otros servicios
	SUBTEMAS	Costos e ingresos por realización de avalúos comerciales

Doctor

WINSTON DARÍO HERNÁNDEZ PARRADO

Subgerente Administrativo y Financiero

ESP U.A.E. de Catastro Distrital (UAECD)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052612, del día 04 de diciembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital — UAECD, en el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, con base en lo establecido en la Resolución No. 484 de 2017 y el instructivo N°- 002 de 2015, requiere elevar ante ustedes una consulta, para tener claro el reconocimiento de los costos e ingresos con contraprestación que ejecuta esta Entidad.

La UAECD dentro de sus procesos misionales, ejecuta convenios con otras entidades y con particulares, con el fin de realizar avalúos comerciales, ejecutados con personal de planta y contratistas, los cuales a su vez, también de manera simultáneamente, realizan los avalúos para actualización del censo catastral del Distrito Capital, con lo cual, se dificulta establecer una estimación fiable de los costos incurridos en la elaboración de los avalúos comerciales con las otras entidades y con particulares, en este sentido, no aplicaría lo establecido en el anexo del marco normativo según lo señala la Resolución No. 484 de octubre 2017, en el numeral 9.2.2.2 (medición inicial de inventarios).

De igual manera, el reconocimiento del ingreso se registra cuando se culmina la realización del avalúo, de acuerdo a lo estipulado en el convenio administrativo y solo hasta este momento se puede estimar con fiabilidad el importe del ingreso por dicho avalúo.”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye dentro de los principios de la contabilidad pública la Asociación, como “el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El numeral 9.2.2.2 de la norma de inventarios, del capítulo I de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establece:

“9.2.2.2 Prestación de servicios

14. 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.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad 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 transacciones con contraprestación. 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.

16. Cuando la entidad 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 o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 20 del numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, define errores como: “...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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el principio de asociación, los ingresos provenientes de la realización de avalúos comerciales por parte de UAECD deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurrieron para producir tales ingresos. Por lo tanto, la entidad debe adelantar las estrategias administrativas que sean necesarias para determinar el costo de la prestación del servicio por avalúos comerciales, el cual se medirá 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 entidad deberá acumular las erogaciones originadas en la prestación del servicio en las cuentas de costos de transformación, trasladando posteriormente el costo de la prestación del servicio por avalúos comerciales al costo de ventas, previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán transitoriamente al final del periodo contable a los inventarios cuando la entidad 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 transacciones con contraprestación, como por ejemplo que no se pueda estimar con fiabilidad.

Al inicio del periodo contable, se reclasificarán los inventarios por prestación de servicios hacia las cuentas de costos de transformación, para continuar su acumulación. Una vez se puedan reconocer los ingresos asociados a la prestación del servicio, se reconocerá el respectivo costo de ventas.

De no identificar claramente los costos y gastos asociados a los ingresos con contraprestación por realización de avalúos comerciales, optando por reconocer la totalidad de las erogaciones como gastos, la entidad estaría incurriendo en un error

contable, caso en el cual, cuando ocurra el evento, le corresponde aplicar la norma de Políticas contables, cambio en estimaciones y corrección de errores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000341 del 05-01-2017

20172000056031 del 05-09-2017

20172000105301 del 16-11-2017

5.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20172000000131 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores. Obligatoriedad de celebrar un contrato de comodato entre las entidades. Obligatoriedad de realizar anualmente avalúos técnicos a todas las propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo. Medición del deterioro de propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo. Depreciación, valor residual y deterioro de Bienes históricos y culturales al servicio de la Entidad para propósitos administrativos. Uso del IPC para ajustar el valor actualizado del activo en periodos anteriores, conforme la alternativa tres del Instructivo N° 002 de 2015. Procedimiento para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007890 - 2, del día 05 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

1. Con la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, ¿el Ministerio de Relaciones Exteriores debe continuar reflejando en su contabilidad los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, clasificados bajo la regulación actual como bienes de uso permanente sin contraprestación, considerando que luego de efectuado el análisis por parte de las dos entidades, se concluyó que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es quien cumple con la mayoría de requisitos para reflejar los bienes en su información contable?
2. En el caso que el Ministerio de Relaciones Exteriores deba continuar reflejando en su contabilidad tales bienes, ¿es obligatorio que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores entregue en Comodato todos sus bienes al Ministerio de Relaciones Exteriores?
3. ¿Anualmente se deben hacer avalúos técnicos a todas las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo? ¿Cuál es la periodicidad para realizar los avalúos técnicos?
4. ¿Es pertinente fijar como política contable a partir de la fecha de transición que únicamente las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo cuyo valor en libros sea superior a 50 salarios mínimos mensuales legales vigentes sean objeto de medición por deterioro o es obligatorio verificar si existe pérdidas por deterioro sobre todos los bienes que se encuentren clasificados como propiedades, planta y equipo en el estado de situación financiera, con independencia de su cuantía?
5. ¿Los bienes históricos y culturales que se encuentren al servicio de la Entidad para propósitos administrativos son objeto de depreciación con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo? Adicionalmente, ¿se debe fijar valor residual y hacer medición por deterioro a los bienes históricos y culturales?

6. ¿Se puede tomar como saldo inicial de propiedades, planta y equipo a partir de la fecha de transición el valor resultante de los avalúos que fueron realizados al 31 de diciembre de 2015, sin efectuarle ningún tipo de actualización, debido a que en la comunicación mencionada en el primer párrafo no se precisa si es procedente actualizarlos con el IPC que sea certificado por el DANE al 31 de diciembre de 2016?

7. ¿Cuál es el procedimiento contable para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, considerando que los mismos no deben ser valuados bajo la regulación actual?

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Reconocimiento de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define Activos en los siguientes términos:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 2. Obligatoriedad de celebrar un contrato de comodato entre las entidades. Entre las funciones de la CGN, contemplas en el Artículo 2° del Decreto N° 143 de 2004, se destacan la referente con emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN y ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

Preguntas 3 y 4. Obligatoriedad de realizar anualmente avalúos técnicos a las Propiedades, planta y equipo no generadoras de efectivo y medición del deterioro de dichos bienes.

El numeral 20 del Capítulo I Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, relativo a la Norma del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señala lo siguiente:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales...

La entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si

efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. (...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.”
(Subrayado fuera del texto)

Pregunta 5. Depreciación, valor residual y deterioro de Bienes históricos y culturales al servicio de la Entidad para propósitos administrativos.

El numeral 12.1. de la Norma de bienes históricos y culturales señala lo siguiente:

“12.1. Reconocimiento

(...) Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda”. (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 6. Uso del IPC para ajustar el valor actualizado del activo en periodos anteriores, conforme lo dispuesto en la alternativa tres del Instructivo N° 002 de 2015.

El acápite iii del literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015 señala:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 7. Procedimiento para determinar los saldos iniciales de los bienes con valores menores a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El numeral 4.1.1 del Marco Conceptual define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

La información 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 una entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

1. El Ministerio de Relaciones Exteriores y el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior son las entidades encargadas de definir quién debe reconocer los activos señalados en la consulta, a la luz de lo expuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Doctrina Contable Pública, a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo.

Por lo tanto, si como resultado de la evaluación conjunta se determina que quien tiene el control sobre los bienes, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable, es el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior, será este el responsable de reconocer los activos en su situación financiera y aplicar lo dispuesto en la Norma relativa a la naturaleza del bien. De lo contrario, le corresponderá al Ministerio de Relaciones Exteriores realizar el reconocimiento, medición y revelación de los bienes inmuebles.

2. De conformidad con las competencias legales y constitucionales, la CGN no imparte pronunciamientos sobre la pertinencia de celebrar contratos de comodato para los bienes usados por el Ministerio de Relaciones Exteriores que son de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exterior, toda vez que es una decisión de tipo administrativo de las entidades adoptar las medidas y actos administrativos o jurídicos que consideren pertinentes para delimitar con precisión las condiciones de uso y control de los bienes, en consonancia con lo indicado en el punto inmediatamente anterior.

3. El nuevo Marco Normativo no obliga a las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectuar anualmente avalúos técnicos sobre las propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, para efectos de la determinación del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, el Marco Normativo establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro del valor, la entidad deberá calcular el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Por lo anterior, cuando existan indicios de deterioro, la Entidad podrá decidir el uso de una alternativa de medición que permita determinar el costo de reposición y dé alcance a lo dispuesto en la Norma del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, según sea el caso, que represente fielmente la realidad económica de cada bien. En

consecuencia, el uso del avalúo técnico para la determinación del costo de reposición de los activos no generadores de efectivo será decisión de tipo administrativo de la Entidad, para efectos de determinar el costo en el cual la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente.

4. La nueva regulación contable establece que se aplicará lo dispuesto en las Normas del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo y generadores de efectivo únicamente a los activos que se consideren materiales, de conformidad con la política contable que defina cada entidad, de cara a sus particularidades, en la cual se establezcan los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de deterioro, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio Público, de manera que en las respectivas notas a los estados financieros se revele información correspondiente a los bienes que bajo esta política no son objeto de deterioro.

5. Frente al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica son destinados para uso administrativo, para la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o para la generación de ingresos producto de su arrendamiento, se deben reconocer, medir, revelar y presentar conforme a lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual incluye, entre otras aspectos, la determinación del cargo por depreciación cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, determinado sobre el valor del activo menos el valor residual, distribuido sistemáticamente a lo largo de su vida útil, a menos que se produzca la baja en cuentas del activo o el valor residual del bien supere su valor en libros.

Así mismo, el valor residual de la propiedad, planta y equipo se estimará, a menos que la entidad considere que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, razón por la cual el valor residual puede ser cero. Adicionalmente, la Entidad deberá aplicar la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

6. Si la Entidad opta por utilizar la alternativa tres para la medición inicial de propiedades, planta y equipo contenida en el literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, será necesario que el valor actualizado del activo en periodos anteriores sea ajustado para reflejar los cambios en un índice general o específico de precios. Así lo anterior, la Entidad podrá usar el IPC, siempre y cuando el valor de mercado del activo que se está midiendo en la fecha de transición sea equivalente con el valor actualizado en periodos anteriores ajustado con el IPC.

7. Para la determinación de los saldos iniciales de los bienes muebles en la fecha de transición cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes y que cumplan con los criterios de reconocimiento de activos, además de ser susceptibles de clasificarse como Propiedades, planta y equipo, de los cuales no se cuente con un valor actualizado en un periodo anterior debido a que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente no obliga su actualización, la Entidad podrá optar por las alternativas i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición o ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, a fin de establecer los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20172000000141 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento del Claustro San Agustín entregado mediante comodato, sin pronunciamiento de las entidades territoriales propietarias.

Doctora

AMELIA ESCOBAR

Profesional – Sub. Financiera y administrativa

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007802-2, del día 30 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El Instituto recibió en comodato por parte de la Alcaldía de Villa de Leyva un bien denominado Claustro de San Agustín desde el 16 de diciembre de 1996, en donde funciona una de sus sedes, la cual se dedica principalmente al cuidado de las colecciones biológicas, uno de los objetos misionales del Instituto. Actualmente el bien se encuentra

registrado en cuentas de orden, pero debido a que a partir del 1 de enero de 2017 entra en vigencia la resolución 533 de 2015, en donde se establece que para reconocer un activo en los estados financieros de la entidad se debe analizar las siguientes condiciones, independiente de que se tenga la titularidad o no:

1. Un recurso controlado por la entidad
2. Que provenga de sucesos pasados
3. Y de los cuales se esperan generen un potencial de servicio y/o beneficios económicos futuros.

Puntos que fueron analizados y que a consideración nuestra cumple el comodato para ser reconocido como activo del Instituto, pero para evitar duplicidad en el balance de la nación y no afectar la razonabilidad del mismo, se envió carta a la Alcaldía de Villa de Leyva y a la Gobernación de Boyacá expresando la intención de reconocer dicho activo, a la fecha esta comunicación no ha tenido respuesta, situación que nos establece los siguientes interrogantes, ¿Puede el Instituto reconocer el activo en sus estados financieros independiente de que no se reciba respuesta por parte de las entidades consultadas? ¿En caso dado que pueda ser reconocido, el Claustro de San Agustín, éste debe ser catalogado como Propiedad, planta y equipo o como un Bien Histórico y Cultural, teniendo en cuenta que el Claustro es considerado Monumento Nacional, por encontrarse ubicado en el casco urbano de Villa de Leyva, en el perímetro histórico del municipio, el cual fue declarado como Monumento de acuerdo con el Decreto 3641 de 1954?.”

CONSIDERACIONES

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

El artículo 2201 del Código Civil establece:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte. (...)

12.2. Medición Inicial

(...) Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.” (Subrayado fuera de texto)

Por último, frente a los contratos de comodato, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en

cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la

subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Al desarrollar un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Ahora bien, si el Instituto efectuó una evaluación de la cual se concluye que se cumplen las condiciones para incorporar el activo en los saldos iniciales con ocasión de la aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1 de enero de 2018 (según Resolución N° 693 de 2016), y no se ha obtenido pronunciamiento de las entidades territoriales, deberá proferirse una nueva comunicación, notificando que esta entidad procederá a reconocer en su estado de situación el Claustro de San Agustín, extendiendo copias a los organismos de control fiscal de las entidades públicas involucradas en el caso.

Por otra parte, si el Claustro de San Agustín cumple con las condiciones para ser clasificado como propiedad, planta y equipo, se reconocerá, medirá, revelará y presentará de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aunque haya sido declarado como un bien histórico y cultural.

CONCEPTO No. 20172000000301 DEL 05-01-2017

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 Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios recibidos a través de contratos de comodato

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios entregados a través de contratos de comodato.

Doctor
SERGIO JESÚS AMARIS FERNÁNDEZ
Gerente
Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P.
Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500054532, del 8 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de incorporar en la situación financiera de la Empresa los bienes entregados en comodato por parte del Municipio de Barrancabermeja para la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

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

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“6.1.1 Activos

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

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

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

En segundo lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno, indica:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, estableció el reconocimiento

contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, así:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora

o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. y el Municipio de Barrancabermeja, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría determinarse que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. controla la infraestructura si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de los mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes a la infraestructura.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Barrancabermeja ejerce control de la infraestructura, si tiene la capacidad para usarla o definir el uso que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad de Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se

use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, es menester de las partes que intervienen en el contrato de comodato, identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria.
- b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.
- c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato.

Definido lo anterior, las partes deben aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000000431 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de infraestructura educativa de un Municipio no certificado en el Estado de Situación Financiera

Doctor
ARMANDO GÓMEZ
Contador
Municipio de Timbio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007943-2, del 7 de diciembre de 2016, en la cual consulta: ¿La infraestructura educativa del municipio no certificado, debe incluirse en el estado de situación del Municipio o del Departamento, de acuerdo al nuevo marco normativo de NICSP?

Al respecto, atendemos su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Ley N° 715 del 21 de Diciembre 2001, Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, prescribe:

“Artículo 16. Criterios de distribución. La participación para educación del Sistema General de Participaciones será distribuida por municipios y distritos atendiendo los criterios que se señalan a continuación. En el caso de municipios no certificados los recursos serán administrados por el respectivo Departamento.

Artículo 17. Transferencia de los recursos. Los recursos de la participación de educación serán transferidos así:

Los distritos y municipios certificados recibirán directamente los recursos de la participación para educación.

Los recursos de la participación para educación en los municipios no certificados y los corregimientos departamentales, serán transferidos al respectivo departamento.

Artículo 18 Administración de los recursos. Los departamentos, los distritos y los municipios certificados administrarán los recursos del Sistema General de Participaciones en cuentas especiales e independientes de los demás ingresos de las entidades territoriales. Estos dineros no harán unidad de caja con las demás rentas y recursos de la entidad territorial. ... (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que bajo las condiciones de certificación o no certificación subyacen distintas condiciones, se concluye que para dilucidar el reconocimiento contable de los bienes asociados, es menester que las entidades involucradas, realicen de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente a las transacciones que dan lugar al reconocimiento de los inmuebles independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto de los contratos, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para garantizar el reconocimiento del recurso controlado en una sola entidad.

Las entidades que tengan el control y conserven sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos, deberán reconocerlos en su situación financiera.

Como consecuencia de lo anterior, el Municipio, independientemente de que esté o no certificado, en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, debe incluir en el estado de situación financiera la infraestructura, siempre y cuando tenga el control y los beneficios económicos o potencial de servicios de la misma.

CONCEPTO No. 20172000000581 DEL 11-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA, antes y después de la firma del contrato de comodato. Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación

	Transferencias
SUBTEMA	Reconocimiento contable Contratos de Comodato Reconocimiento contable de adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA después de la firma del Contrato de comodato Reconocimiento contable por pago de seguros contra todo riesgo.

Doctora
FABIOLA RIVERA ROJAS
Subdirectora Administrativa y Financiera
U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA)
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en este Despacho con el No. 20165500075002 de fecha 11 de noviembre de 2016, donde manifiesta, lo siguiente:

“La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), desde su Creación en septiembre de 2011 ha funcionado en las instalaciones del Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, pero solo hasta el mes de junio de 2016 fue legalizado el Convenio Marco Interadministrativo a título de comodato que formaliza como tal el derecho a uso del inmueble. (...)”

Teniendo en cuenta lo anterior y frente al hecho del reconocimiento acorde al Régimen de Contabilidad Pública y de las NICSP de los bienes tanto entregados como recibidos en comodato entre entidades públicas, surge la imposibilidad de poderlos incorporar dentro de los activos de la ANLA, teniendo en cuenta que dicho comodato entrega de manera fraccionada partes del inmueble sin la posibilidad de poder establecer un valor para el mismo (...)”

De otro lado se encuentran todas las erogaciones en la cuales la ANLA ha incurrido para las adecuaciones de las instalaciones en función de su cometido estatal como lo son (ventanas, puertas, divisiones para baño, muebles modulares para la cocina, cableado estructurado, puerta de incendios, entre otros), las cuales se han reconocido como activos de la entidad, con la premisa que dichas erogaciones fueron realizadas en vigencias anteriores antes de la firma del respectivo comodato.

En el proceso de depuración contable que se está realizando por la entidad consideramos pertinente terminar de depreciar los activos antes mencionados para el cierre de la

vigencia 2016 y de esta manera poder contar con información depurada, acorde a los estándares Internacionales y a la realidad financiera de la entidad.

Con todo lo anterior solicitamos comedidamente nos sea orientado el procedimiento a realizar frente a las siguientes situaciones:

- Reconocimiento contable del comodato.
- Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.
- Pago de seguro contra todo riesgo.”

A continuación se resuelve la consulta, bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo la el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. COMODATOS

1.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispuesto en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN. Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”.

(...) La entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-

Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”

1.1 Marco normativo para Entidades de Gobierno

En relación con los contratos de comodato, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el Radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- g. Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- h. Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- i. Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- j. Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- k. Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su

reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

También se expidió el concepto No. CGN N° 20162000033461 dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, donde de sus conclusiones se resalta lo siguiente, con relación a la medición:

“Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben

estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

2 Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones y mejoras realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Los párrafos 197 del Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, prescriben:

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

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

2.2 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...)”

3) Pago de seguros

El numeral 6.1.5 del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

6.1.5. Gastos. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, ... que deban reconocerse en el resultado del periodo.

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado

es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

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

Por su parte la Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE DEBITA:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.

CONCLUSIONES

1. COMODATOS

1.1 Bajo el Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos

relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, la U.A.E (ANLA), al ser una entidad de gobierno que recibe el bien por parte de otra entidad de gobierno, registra los bienes por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, la comodataria deberá descargar el activo y sus cuentas valuativas, es decir su valor en libros, contra el Capital Fiscal

1.2 Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Con relación al contrato de comodato suscrito por la ANLA con el Ministerio de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, las partes deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de la medición, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, utilizando las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

2.Reconocimiento contable de las erogaciones por adecuaciones, instalaciones, mejoras, realizadas por la ANLA antes y después de la firma del respectivo comodato.

2.1 Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Las erogaciones en que incurrió la entidad para adecuar las oficinas, antes del contrato de comodato debieron reconocerse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, en razón a que la edificación objeto de adecuaciones no es de propiedad del ANLA sino del Ministerio.

Por lo anterior, si las adecuaciones fueron registradas como Propiedades, planta y equipo del ANLA, esta entidad deberá reclasificarlas a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La respectiva amortización se registra mediante un débito en la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena, con crédito a la subcuenta la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

Si la reclasificación se efectúa posterior a la suscripción del contrato de comodato, esta se realizará a la subcuenta y cuenta del activo donde se encuentren reconocidos los bienes de uso permanente sin contraprestación, siempre que las mismas cumplen con los criterios de mejoras, es decir que aumente su vida útil, amplíe su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejore la calidad de los productos y servicios, o permita una reducción significativa de los costos. Este mismo procedimiento aplica para las erogaciones que se efectúen con posterioridad a la suscripción del contrato de comodato.

2.1 Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Cuando el receptor del bien o comodatario haya incorporado en activo en su sistema de información contable, las adecuaciones y mejoras que se realicen al bien, se registrarán como un mayor valor del mismo, en la subcuenta y cuenta que lo identifique, siempre que las mismas cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo. En caso contrario, deberá registrarse el respectivo gasto.

3- Seguros

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, si la entidad receptora del activo (comodatario) asume erogaciones por concepto de seguros, los contabilizará como gastos.

Por su parte, si estas erogaciones las asume la entidad comodante (propietaria del activo), esta los contabilizará como gasto por transferencia en la subcuenta 542390-Otras Transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y reconoce la obligación a favor de la aseguradora. La entidad comodataria (receptora del activo) registrará un gasto por concepto de seguros, y como contrapartida acredita la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000000941 DEL 17-01-2017

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno

1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Medición de los libros de biblioteca y CDs cuando no existe avalúos técnicos de su valor Tratamiento contable de las restauraciones sobre un monumento registradas como gastos Tratamiento contable para las bases de datos de consulta adquiridas por la Universidad

Doctora
LUZ DARY SEPÚLVEDA
Contratista para NICSP
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500074002 el día 08 de noviembre del 2016, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas, complementadas mediante conversación telefónica el día 07 de diciembre de 2016:

- 1) ¿Existe una alternativa para la convergencia de saldos diferente al avalúo técnico actual o anterior para los libros de biblioteca y los CDs con material multimedia y los que vienen incluidos en los respectivos libros?
- 2) ¿Para efectos del proceso de convergencia, se deben activar las restauraciones llevadas al gasto para los monumentos recibidos en donación?
- 3) ¿Para efectos de la convergencia, cuál tratamiento contable se le debe dar a las bases de datos de otras bibliotecas (para consultas)?

Al respecto de lo consultado, me permito indicar:

CONSIDERACIONES

Se expondrán las consideraciones en el siguiente orden:

1) Consideraciones sobre la medición del material bibliográfico y CDs:

- En cuanto a lo considerado en el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

d) Medir cada partida de una clase de 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 (...)

2) Consideraciones sobre restauraciones realizadas sobre bienes históricos y culturales que previamente fueron llevadas al gasto:

- Según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el Catálogo General de Cuentas, se describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES como:

“Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional ... (...)

DINÁMICA

Se debita con: (...)

3. El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.” (Subrayado fuera del texto)

3) Consideraciones sobre el tratamiento contable de las bases de datos para el proceso de convergencia:

- Según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los activos intangibles se definen como:

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que pueden identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.”

- Adicionalmente, en cuanto a lo considerado en el citado Instructivo:

1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. ... (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. ...
- b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:
 - i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. ... (...)
 - iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. ... (...)
 - v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.
 - vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. ...
 - vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. ...”

CONCLUSIONES

1) Conclusiones para la medición del material bibliográfico y CDs:

Ante la ausencia de avalúos técnicos para el material bibliográfico y multimedia que no reúna los criterios para ser clasificado como intangible, la Universidad podrá remitirse a lo

indicado en el Instructivo 002 de 2015, específicamente a lo mencionado en la primera alternativa de medición del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, la cual permite a la Entidad utilizar el costo ajustado por depreciaciones y deterioros de los libros y CDs, siguiendo el tratamiento contable de convergencia definido para los bienes adquiridos en una transacción con o sin contraprestación.

Al respecto del tratamiento contable de los CDs que acompañan a cada libro, en la medida que al separar ambos bienes, alguno de ellos no cuente con una medición fiable, la Universidad deberá registrarlos como un solo, aplicando lo contenido en el citado numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015. Ahora bien, en el caso de que exista un valor fiable para los CDs que hacen parte de los libros, y que sea posible separar claramente el valor de los bienes, la Universidad deberá registrarlos separadamente; en el caso de no haber una separación clara entre los bienes, la Universidad deberá evaluar cuál de ellos, el tangible o el intangible, tiene mayor valor, de tal forma que registre uno solo, siguiendo lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles o el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015, según corresponda. Para todos los casos, la Universidad deberá indicar en notas a los estados financieros, la información suficiente para entender el hecho económico subyacente.

Ahora, en cuanto a los CDs que contienen material multimedia, la Universidad deberá identificar si este material incluye alguna licencia o derecho, en cuyo caso, registrará el contenido de los mismos observando lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles, de lo contrario, deberá seguir las pautas señaladas anteriormente.

2) Conclusiones para restauraciones realizadas sobre bienes históricos y culturales que previamente fueron llevadas al gasto:

Si los monumentos a los que se hace referencia en la pregunta cumplen con las condiciones de reconocimiento estipuladas en la Norma técnica de bienes históricos y culturales, entonces la Entidad deberá corregir el error y registrar las erogaciones correspondientes a las restauraciones como mayor valor del activo, contra la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que no es viable atribuir este hecho al cambio normativo. Así mismo, si no se cumplen las condiciones para registrar los monumentos como bienes históricos y culturales, y partiendo del uso que les dé a los mismos, la Universidad deberá evaluar su correcta clasificación como bienes de uso público o propiedades, planta y equipo, e igualmente deberá tomar dichas restauraciones como mayor valor del bien, utilizando como contrapartida la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

1) Conclusiones para el tratamiento contable del acceso a las bases de datos para el proceso de convergencia:

A la luz de lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Universidad deberá evaluar si los mencionados derechos de acceso a las bases de datos cumplen con la definición indicada para los activos intangibles, es decir, pueden identificarse, controlarse, de su utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria es fiable; de ser así, deberá registrar los mismos en la cuenta 1970-INTANGIBLES. La subcuenta correspondiente podrá ser 197005-Derechos. Por el contrario, de no cumplirse los criterios para reconocerse el mencionado acceso a las bases de datos como un intangible, la Universidad deberá dar de baja el mismo de los estados financieros.

En cuanto al Nuevo Marco Normativo, la Universidad deberá identificar si el acceso a las bases de datos relacionadas en la consulta, cumplen con la definición de activos intangibles dispuesta en el citado Instructivo y en la Norma sobre activos intangibles señalada en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, es decir, este acceso deberá ser identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, controlado, la Universidad debe esperar obtener de él potencial de servicio o beneficios económicos futuros y su medición es fiable; de ser así, para efectos de la conversión de saldos, la Universidad deberá seguir lo indicado en el numeral 1.1.14 Activos intangibles del citado Instructivo. La subcuenta correspondiente podrá ser 197005-Derechos.

Por otro lado, en el caso de que el acceso a las bases de datos deba reconocerse como un intangible según lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y no sea posible reconocer el mismo como intangible según el Nuevo Marco Normativo, la Universidad deberá dar de baja el recurso utilizando como contrapartida la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000002311 DEL 30-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos- Intangibles
	SUBTEMA	Clasificación, reconocimiento y medición de una biblioteca virtual y los libros digitales de una entidad.

Doctora

JORGE GERMÁN BOLAÑOS MAHECHA

Profesional Universitario

Instituto Nacional para Ciegos - INCI

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500079792, del día 09 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“... un concepto sobre el reconocimiento, medición y clasificación en el CGC de la biblioteca virtual y libros digitales alojados en esta que se tienen para uso, goce y disfrute de la colectividad invidente y que están al servicio de esta en forma permanente. Sobre lo anterior resaltan dos características: sin apariencia física y de investigación y consulta. En cuanto a los libros digitales el Nuevo Catálogo General de Cuentas establece que son bienes de Arte y Cultura — Libros y publicaciones de investigación y consulta.

El nuevo marco normativo señala lo siguiente:

15. ACTIVOS INTANGIBLES

“Reconocimiento:

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Nace confusión entonces sobre la norma que se debe aplicar a la biblioteca virtual y libros digitales alojados en esta. La norma de Bienes de arte y cultura incluye dentro de su alcance a los Libros y publicaciones de investigación y consulta, pero no especifica el tipo de libros: físicos o virtuales. Agradecemos dentro de este concepto no solo incluir la norma que debe aplicarse, sino también el tratamiento de su medición posterior (vida útil, valor residual, depreciación/amortización, deterioro) y las cuentas del nuevo CGC que debemos utilizar para su contabilización.”

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

CONSIDERACIONES

En la norma de propiedades, planta y equipo, contenida en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015 se señala que “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la norma de bienes de uso público contenida en el anexo a la misma Resolución enuncia en el reconocimiento lo siguiente:

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

Por otro lado en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente con respecto a los activos intangibles:

“15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite, a la entidad, disminuir sus costos o gastos de

producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...)

15.2. Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización. (...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

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.

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 entidad...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con respecto a la inquietud de la clasificación de los libros digitales y la biblioteca virtual, se aclara que no existe una norma denominada “bienes de arte y cultura”, esta es la denominación que se da a la cuenta 1681- bienes de arte y cultura, perteneciente al grupo 16- propiedades, planta y equipo. Adicionalmente, se encuentra en el Catálogo General de Cuentas (CGN) anexo a la Resolución N°620 de 2015, la cuenta 1721- bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura, perteneciente al grupo 17- bienes de uso público e históricos y culturales.

Dada la naturaleza tangible de las propiedades, planta y equipo, los libros digitales y la biblioteca virtual no se podrán clasificar en esta categoría de activo, ya que no tienen apariencia física. En cuanto a la norma de bienes de uso público, los recursos mencionados no cumplen con la definición dada en la misma, ya que no son para el disfrute de la colectividad, en tanto su utilización está restringida para las personas que tienen una discapacidad visual certificada.

Teniendo en cuenta la descripción realizada por la entidad, se concluye que la biblioteca virtual y los libros digitales cumplen la definición de activos intangibles, pues son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física sobre los cuales la entidad posee control y se obtiene un potencial de servicio para las personas con discapacidad visual, por lo cual, se deberán reconocer en esta categoría y medir bajo los criterios expuestos en dicha norma.

La medición inicial se realizará por el costo, dependiendo la forma de obtención del intangible por parte de la entidad. Si se adquirieron de forma separada, el precio de adquisición será el componente principal del costo, si por el contrario el intangible fue desarrollado internamente por la entidad, harán parte del costo los desembolsos realizados para la creación del intangible hasta que hubiese podido operar de la forma prevista por la entidad.

Posteriormente, estos recursos se deberán medir por el costo menos la amortización acumulada (por lo que la entidad deberá determinar si los intangibles tienen una vida útil finita o indefinida, ya que solamente se amortizarán los intangibles si la entidad determina que tienen una vida útil finita) menos el deterioro de valor acumulado. El valor amortizable será aquel que resulte después de disminuir el valor residual del activo, entendiéndose este último como el que la entidad podría obtener por la disposición de los intangibles al finalizar su vida útil. Si la entidad estima que los activos tendrán un valor igual a cero al finalizar su vida útil, estos no tendrán un valor residual por lo que se procederá a amortizar el valor total por el que fueron reconocidos los intangibles.

Si los recursos intangibles tienen una vida útil finita, al menos al final de cada periodo contable la entidad debe revisar si existen indicios de deterioro y en caso de que así fuese, se deberá determinar si efectivamente existe deterioro mediante la estimación del valor recuperable. Por el contrario, si los recursos tienen una vida útil indefinida, la entidad calculará anualmente el deterioro de valor independientemente de si existen indicios de deterioro de valor o no.

Finalmente, dado que la biblioteca virtual y los libros digitales son recursos independientes, se deberán reconocer y medir por separado, de acuerdo con la forma de adquisición y las características de cada uno.

Con base en las categorías establecidas en el CGC anexo a la Resolución N° 620 de 2015, si se cumplen los criterios anteriormente señalados, se clasificarán así:

- La biblioteca virtual podrá ser reconocida en la subcuenta 197007- Licencias, de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES, si lo que posee la entidad es una licencia para utilizar el software o la aplicación, o en la cuenta 197008- Softwares, de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES, si la entidad adquirió o generó el software completo o la aplicación y tiene el control del mismo.
- Los libros virtuales, respecto de los cuales la entidad adquiere un derecho de uso al poderlos dejar al servicio de determinados usuarios, se clasificarán en la subcuenta 197005- Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No 20172000017941 DEL 14-03-2017

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	Control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde al Municipio

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos

Doctor
OMAR MORALES CONTRERAS
Gerente
Empresa Municipal de servicios Públicos de Tauramena
Tauramena- Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500080392, el día 14 de diciembre de 2016, en la cual consulta:

“... ¿Al no existir Contrato de Comodato o Acuerdo de Concesión a quien corresponde el control de los bienes, bajo el entendido que fue la alcaldía del Municipio de Tauramena quien realizó con recursos propios la contratación para posterior construcción de las redes urbanas que prestan el servicio público?

Es dable puntualizar que mediante acuerdo municipal el municipio de Tauramena entrego la prestación de servicio de acueducto, aseo y alcantarillado a la empresa municipal de servicios públicos de Tauramena EMSET S.A E.S.P como institución creada por disposición directa de la ley de servicios públicos domiciliarios, por tal razón, urge clarificar el mecanismo contable y jurídico para implementar el proceso correcto....”

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

CONSIDERACIONES

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 414 DE 2014

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

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

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

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

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

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones indican lo siguiente:

“CAPÍTULO I ACTIVOS

(...) 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

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

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

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); y (...)
(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

CAPÍTULO IV INGRESOS (...)

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...)

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.

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 Medición

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. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del

préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y el Municipio, evalúen y definan conjuntamente las condiciones y alcance de la entrega de tales activos, en forma tal que les sea claro para ambas partes, identificar a quien corresponde el control, a efectos que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacer parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la

Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

b) Si conjuntamente se concluye que es la empresa quien controla los bienes por la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

En consecuencia, se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20172000018481 DEL 16-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Protocolo para dar de baja elementos de oficina que están en desuso

Doctor

GUSTAVO HERNANDEZ

Secretario de gobierno

Alcandía Municipal de Carcasi

Carcasi -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20175500004922, del día 01 de febrero de 2017 en la cual pregunta:

“Cuál es el protocolo a seguir legalmente para dar de baja elementos de oficina que están en desuso, ya no se utiliza hace años, para evitarnos contratiempos con los órganos de control”

CONSIDERACIONES

El procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, establece en los siguientes numerales:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810- EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521- Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el siguiente numeral señala:

“10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando la propiedad, planta y equipo queda permanentemente retirada de uso y no se esperan beneficios económicos futuros por su disposición o un potencial de servicio. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del proceso contable, le entidad en uso de sus facultades, deberá definir administrativamente los procedimientos internos que contribuyan a mejores controles contables. En ese marco, ésta deberá evaluar la necesidad de conformar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que entre sus funciones tendrá: revisar y analizar la depuración de los valores contables que afecten la situación patrimonial de la entidad, para presentar un cierre contable integral con información financiera fiable y efectuar las recomendaciones que considere pertinente, para que la instancia administrativa adopte las decisiones que a su juicio correspondan.

Por último, y una vez realizada administrativamente la baja de elementos de Propiedades, planta y equipo que no cumplen los criterios para ser reconocidos como tales, se deberán cancelar las correspondientes cuentas que conforman su valor en libros y reconocer la diferencia en el gasto del periodo.

CONCEPTO No. 20172000024561 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para la incorporación de activos en uso totalmente depreciados.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo.

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación (DNP)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000678-2, del día 15 de febrero de 2017, en la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes relacionadas con “activos que se encuentran totalmente depreciados y que aún prestan sus servicios a la Entidad, ya no por su vida útil o potencial de servicios, los cuales transcurrieron mucho tiempo atrás, sino por su vida económica o física, es decir, por el tiempo que perdure el equipo o hasta cuando la Entidad disponga de los recursos económicos para reemplazarlo”:

1. ¿Qué procedimiento contable se debe adelantar la Entidad en el año 2017, con relación a los activos en uso cuyo valor en libros es cero? ¿Es posible darlos de baja de los estados contables y llevar un control administrativo o presentar el costo histórico actual (precio de adquisición + ajustes por inflación) y recalcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de ajuste teniendo en cuenta la nueva vida útil?

2. ¿Para efectos de determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, fecha a partir de la cual entra a regir el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, es posible utilizar diferentes métodos para valorar activos de un mismo tipo o clase?

Por ejemplo: un vehículo que por superar los 35 SMMLV se le practicó un avalúo técnico con una firma de evaluadores, el cual se utilizará como costo el 1° de enero de 2018 cuando entre a regir el nuevo marco normativo, no obstante, se tiene otro vehículo que por encontrarse totalmente depreciado no fue objeto de avalúo por la firma; ¿pasaría con el costo histórico y su depreciación recalculada a la nueva útil estimada?

3. ¿Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 tanto al costo como a la depreciación acumulada no deben pasar como parte del costo de los activos al 1° de enero de 2018?

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

CONSIDERACIONES

1. Incorporación de los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la Entidad:

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relativo a la Prudencia como Principio de contabilidad pública, señala que “cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, de los párrafos 127 al 130 se definen las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, entra las cuales se destaca “que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad” (Subrayado fuera del texto) y “que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayado fuera del texto)

Entre las diferentes bases de valuación que permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, ajustándose a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia, los párrafos 136 y 137 del PGCP define Costo de Reposición como “el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes” (Subrayado fuera del texto) y el Valor de Realización como “el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Precedente, establecen que “la vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo” (subrayado fuera del texto).

Dicha vida útil debe ser revisada anualmente y cuando las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por lo que se podrá fijar una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio, conforme a lo dispuesto en el numeral 11 del Procedimiento mencionada en el párrafo anterior.

Así mismo, los numerales 14 y 17 del mismo Procedimiento establecen lo siguiente:

“14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable. (...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y

SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo establece que “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”. (Subrayado fuera del texto)

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

El numeral 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señala que “se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”. (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo N° 002 de 2015 establece los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, entre los cuales se destaca el Procedimiento de propiedades, planta y equipo, el cual indica que, entre otros, la entidad debe Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza y medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

El numeral 10.2. de la Norma de propiedades, planta y equipo nombra entre los elementos del costo “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 entidad”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

1. Procedimiento para incorporar activos en uso totalmente depreciados:

Es necesario recordar que el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece que para definir la vida útil de una propiedad, planta y equipo las entidades deben considerar los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que espera percibir del activo. Es así como la vida útil es el tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que espera obtener de este, sin perjuicio de que sea inferior o igual a su vida económica, definida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios.

En consecuencia, si la entidad prevé consumir la totalidad de los beneficios económicos y el potencial de servicios durante toda la vida económica del activo, el Procedimiento no es restrictivo a que se defina una vida útil igual a la vida económica del bien. Por lo tanto, no se puede justificar la omisión del Procedimiento de Propiedades, Planta y Equipo que obliga la revisión anual de la vida útil y la revisión periódica del método de depreciación de los activos depreciables, con la premisa de que la vida económica es diferente a la vida útil, puesto que el objetivo de dicha disposición es garantizar la confiabilidad y relevancia de la información financiera de los activos, ajustando 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 o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, la existencia de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad demuestra el no cumplimiento a cabalidad del procedimiento mencionado anteriormente, y no es viable que estos sean registrados en cuentas de orden, toda vez que tipifican recursos que están siendo consumidos en el desarrollo de las actividades misionales.

A efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar que la información no sea razonable, respecto de los bienes que cumplen los criterios de reconocimiento de Activos contemplados en el Plan General de Contabilidad se deben realizar los ajustes en la información contable a efectos de presentar la realidad económica de los bienes.

Para ello se debe medir por su costo de reposición o valor de realización para proceder a dar de baja todos los factores registrados que componen el valor en libros y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los activos, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante que se estime. Igualmente, se deben descargar las valorizaciones o desvalorizaciones.

El DNP puede seleccionar y aplicar la metodología de avalúo técnico que mejor represente la realidad económica de los bienes, teniendo en consideración, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes, que por relación costo – beneficio puede efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Se debe tener en cuenta que el Procedimiento establece algunas excepciones para la depreciación de activos de menor cuantía y para el registro de bienes con un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, que pueden aplicarse una vez se haya determinado el valor de los activos y se cumpla con los requisitos enunciados en las consideraciones del presente concepto.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable actual.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 – ENTIDADES DE GOBIERNO

2. Medición inicial de propiedades, planta y equipo, conforme al Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones:

Para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca identificar y clasificar los bienes por su naturaleza, para luego efectuar la medición inicial de cada partida de una clase de propiedades, planta y equipo utilizando alguna de las tres alternativas dispuestas en dicho documento, sin perjuicio de optar por diferentes alternativas entre activos de una misma clase, si las condiciones o características así lo justifican.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico señalado anteriormente para la incorporar del vehículo a la información contable, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

3. Incorporación de los ajustes por inflación aplicados hasta el año 2001 en la medición inicial de propiedades, planta y equipo:

Los ajustes por inflación que se aplicaron hasta el año 2001 en el costo y en la depreciación acumulada de algunos activos no son un criterio de medición contemplado el nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, la Entidad deberá atender las reglas expuestas en el Instructivo N° 002 de 2015, anteriormente mencionada.

CONCEPTO No. 20172000026971 DEL 16-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	SUBTEMAS	Homologación de las cuentas 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

Doctor

Juan Giraldo

Consultor

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

Cali- Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500012212, del día 9 de marzo de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Observando el catálogo general de cuentas para entidades del Gobierno (Res. 620 2015), no se observan cuentas equivalentes a:

1920 Bienes entregados a terceros

1925 Amortización acumulada de bienes entregados a terceros

2455 Depósitos recibidos de terceros

Solicitamos orientación para la reclasificación de las cuentas mencionadas”.

CONSIDERACIONES

Con respecto a la inquietud de homologación de las cuentas 1920 BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 1925 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Reconocimiento 10.1.

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

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento 14.1.

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

16.2. Arrendamientos financieros

16.2.1. Contabilización para el arrendador

16.2.1.1 Reconocimiento

Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

16.2.1.2 Medición inicial

El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. (...)”

Con respecto a los temas mencionados, el instructivo 002 de 2015 indica:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en

Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen los criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.(...)

1.1.15.1 Arrendamientos financieros para el arrendador

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, el activo entregado en arrendamiento financiero puede encontrarse en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Provisiones para Protección de Bienes Entregados a Terceros y Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros”. (Subrayado fuera de texto)

El concepto emitido por la Contaduría General de la Nación N° 2016000023571 de 2016, señala lo siguiente con respecto a los comodatos:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera. (...)

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. (...)

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente”. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la inquietud de homologación de las cuentas 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

En el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, se menciona lo siguiente con respecto a la cuenta 2903- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan, y los depósitos que se deriven de procesos judiciales. (...)

CONCLUSIONES

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

CUENTA 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Considerando que en la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se registran “los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos”, y que estos contratos pueden ser de leasing, comodatos, o alguna otra modalidad que implique la entrega de bienes a terceros, entonces, en la fecha de transición la entidad deberá analizar cada bien y el tipo de contrato asociado a la entrega del mismo, con el fin de efectuar la clasificación correspondiente a las condiciones y características del bien, en consonancia con los criterios del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que la cuenta en mención no tiene homologación biunívoca.

Para los contratos de entrega de bienes en comodato a empresas o a otras entidades de gobierno, la entidad deberá evaluar la situación particular de cada bien entregado y definir si se ha realizado la transferencia sustancial de riesgos y beneficios asociados a dicho bien por un periodo sustancial que cubra la mayor parte de su vida económica, en cuyo caso se deberá dejar de reconocer el bien como un activo, eliminando su valor en libros y se registrará el gasto respectivo en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES si la comodataria es una empresa. Para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo, la eliminación del valor en libros del bien, se realizará afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco Normativo.

Si por el contrario, pese a la entrega del bien a una empresa o entidad de gobierno por medio de un comodato, este no ha sido transferido por un periodo sustancial de su vida económica y se siguen manteniendo los riesgos y beneficios asociados, la entidad deberá seguir reconociendo el bien como un activo, para lo cual, en el proceso de la transición al nuevo marco normativo debe realizar una reclasificación de la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS a la cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza del bien.

Para el caso de entrega de bienes por causa de un contrato de leasing financiero, la

entidad debe acogerse a la norma de arrendamientos financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y reconocerlos de acuerdo con la contabilización establecida para el arrendador. Para ello, la entidad deberá eliminar el valor reconocido en las cuentas 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación y reconocer un préstamo por cobrar por el valor presente de los pagos pendientes por recibir del arrendatario, y cualquier valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra parte vinculada con este, descontados a la tasa implícita del contrato, contra la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Por otra parte, si la entidad ha realizado otro tipo de contratos de entrega de bienes a terceros, que estén registrados en la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, deberá revisar si estos cumplen con la definición de activo bajo el nuevo marco regulatorio, es decir, que sean recursos controlados resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Si los bienes cumplen con esta definición, la entidad deberá clasificarlos como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión u otra categoría que corresponda a la naturaleza y condiciones de entrega del bien, de acuerdo con lo establecido en las normas pertinentes.

Ahora bien, si a la fecha de la transición al nuevo Marco Normativo existen bienes que no cumplen con la definición de activo bajo el nuevo marco regulatorio, tales bienes se deberán eliminar de este, afectando Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CUENTA 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Con relación a la cuenta 1925- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, para efectos de la transición al nuevo marco normativo, la entidad deberá eliminar los valores reconocidos en esta, afectando la cuenta 3145- IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CUENTA 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA

Se precisa que la cuenta 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS no existe bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, pues la cuenta 2455 corresponde a DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, la cual se homologa en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno con la cuenta 2903- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

CONCEPTO No. 20172000035671 DEL 04-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de bienes retirados del servicio Utilización de sistemas de información complementarios a SIIF Nación Reconocimiento parcial de obras públicas

Coronel
GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500016562, del 27 de marzo de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de: a) los bienes muebles que se retiran del servicio; b) operaciones que deben registrarse a través de sistemas de información que no se encuentran integrados al SIIF Nación y; c) activos desarrollados mediante contratos de construcción cuando no se ha previsto el recibo y pagos parciales, es decir, cuando se pactó un único pago al final de contrato.

CONSIDERACIONES**I. Clasificación de los bienes muebles que se retiran del servicio**

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad precedente, en la descripción y dinámica de la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA, señala lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva. (...)

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

526

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Del mismo modo, el citado Catálogo describe la cuentas 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, como se señala continuación:

Cuenta 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. (...)”

1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)”

II. Utilización de sistemas de información satélites o sistemas complementarios

En el Procedimiento dispuesto como anexo de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el punto 3, numerales 3.1 y 3.2, señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos: (...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

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

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayados fuera de texto)

III. Reconocimiento de activos en construcción

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el numeral 8 Principios de Contabilidad Pública del Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, señala los principios de devengo o causación y prudencia, estipulando lo siguiente:

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

120. Prudencia. (...). Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos."

El citado Plan General de Contabilidad Pública, en los numerales 128, 129, y 130 señala las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública en atención a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, indicando lo siguiente:

"128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos". (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Plan General de Contabilidad Pública, en el numeral 9.1.1, Normas técnicas relativas a los activos, numeral 141, define los activos así:

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

Del mismo modo, frente a los pasivos, el Plan General de Contabilidad Pública los define en el numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, párrafo 202 y siguientes, indicando lo siguiente:

“202. Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.(...)”

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

9.1.2.6 Pasivos estimados

233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Registro de las propiedades, planta y equipos que se retiran del servicio

En la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA solo deben reconocerse los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tengan la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Por lo anterior, en la cuenta 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva, en atención a lo señalado en la descripción que para esa cuenta hace el Catálogo General de Cuentas.

Como consecuencia de lo anterior, dependiendo de las causas que originan el retiro del servicio, la entidad puede reconocerlos en las cuentas: a) 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, si es que el retiro se hace para realizarles mantenimientos preventivos o correctivos y, b) en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, si se trata de bienes muebles que están en condiciones de prestar servicios futuros, si por características o circunstancias especiales se decide que no serán objeto de uso o explotación.

Ahora bien, si el retiro del servicio se produce porque finalizó la vida económica del bien, es decir, por tratarse de bienes inservibles, la entidad deberá darles de baja definitiva de las cuentas del activo donde se encuentren clasificados y proceder a reconocerlos en la subcuenta que corresponda del bien en la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS.

2. Reclasificación de los códigos contables emitidos a través de sistemas satélites que complementan el Sistema SIIF NACION y que no se encuentran integrados al interior de la entidad

Para el reconocimiento de transacciones en sistemas de información complementarios o que no están integrados a SIIF Nación, las entidades deben emplear la codificación dispuesta por la CGN en el Catálogo General de Cuentas que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente. Para tal efecto, conformidad con lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 357 de 2008, numeral 3.2., la entidad puede adoptar el procedimiento contable interno que considere pertinente, siempre que no sea contrario a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

3. Reconocimiento de activos en construcción

El reconocimiento de las construcciones en curso adelantadas mediante contratos de obra suscritos con terceros debe efectuarse cuando se cumplan los criterios previstos en los numerales 128, 129 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Para tal efecto, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición del activo objeto de incorporación y, paralelamente, constatar si existe una obligación presente a su cargo, producto de la actividad adelantada por el contratista.

Lo anterior significa que la entidad, en cumplimiento del principio de devengo o causación, debe implementar mecanismos que le permitan efectuar el reconocimiento oportuno tanto de los activos como de los pasivos, desde el momento en que pueda evidenciar, demostrar y medir fiablemente el avance gradual de las obras pactadas en el contrato de construcción, independientemente que en el mismo solo se haya acordado la suscripción de una única acta de recibo al finalizar la construcción.

CONCEPTO No. 20172000035891 DEL 05-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Clasificación contable de las memoria flash y teléfono de tecnología IP

Doctor

JAIME ALEXANDER BUSTAMANTE VAGAS

Analista T2 G06 OCI

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500022702, del día 04 de mayo de 2017, en la cual se señala:

1. ¿Qué clasificación contable se le debe dar a los siguientes elementos?

“- Memoria Flash – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 165522 – Equipo de ayuda audiovisual) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

- Teléfono de Tecnología IP – (actualmente el área contable de la entidad la tiene clasificada en la cuenta 167001 – Equipo de comunicación) en concepto del auditor financiero se debe clasificar en la cuenta 167002 – Equipo de computación.

2. Por otra parte quisiera saber si la CGN cuenta con clasificador contable de bienes.”

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

CONSIDERACIONES

1- BAJO EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, se describen en los siguientes numerales:

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

113. Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“TÍTULO I. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”

2- BAJO EL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incluye como características fundamentales de la información financiera entre otras las siguientes:

“4.1.1. Relevancia

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

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 una entidad.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la resolución 533 de 2015, establece:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la

Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1 y 2

Para el caso expuesto, es importante remitirse a las características cualitativas de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública Precedente y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, lo anterior, le permitirá a la Entidad discernir si la información se ajusta a la realidad y verdad financiera, o de lo contrario, si la interpretación inequívoca y/o expresión inadecuada de la misma puede influir en la toma de decisiones de los usuarios.

Los Catálogos de Cuentas constituyen un instrumento para el registro de los hechos económicos, dando una clasificación organizada de cuentas, las cuales describen la naturaleza de las operaciones de las Entidades contables públicas. En efecto, el Catálogo General de Cuentas se constituye como el único clasificador contable, es así como las Entidades deberán usarlo para el registro de las operaciones, usando las cuentas contables que mejor reflejen la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las memorias flash son dispositivos destinados al almacenamiento de grandes cantidades de datos, que cuentan con espacio y tamaño reducidos, portabilidad, entre otras características, se observa que su función está orientada principalmente a servir como un instrumento propio de los equipos informáticos, razón por la cual debe registrarse en la subcuenta 167002 – Equipo de computación, siempre que se cumplan las condiciones para su registro como activos.

Por su parte, los teléfonos de tecnología IP, entendidos como el elemento físico, son instrumentos orientados a la comunicación, circunstancia que conlleva a concluir que su clasificación debe efectuarse en la subcuenta 167001 – Equipo de comunicación.

CONCEPTO No. 20172000042161 DEL 14-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Subvenciones
	SUBTEMAS	Registro de vehículo entregado en comodato a Empresa de Servicios Públicos

Señor
WILLIAM OBANDO FLÓREZ
Presidente JAC
Sibundoy - Putumayo

ANTECEDENTES

Este Despacho recibe mediante oficio radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030692 del 30 de junio de 2017, traslado de su consulta por parte del Departamento Nacional de Planeación, donde se solicita dar respuesta al numeral 3, que plantea lo siguiente:

“(...) 3. El mpio(Sic) de Santiago entrego en comodato a la empresa de aseo un carro compactador por 3 años, cuyo vencimiento ser efectúa el 7 de julio de 2018, entonces, como se debe registrar este comodato en el proceso de aplicación de las NIFF?”

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

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución.

La cual fue modificada a través de la Resolución N° 693 del 06 de diciembre de 2016, determinando el cronograma de aplicación del marco normativo para la preparación de información financiera de las entidades de gobierno, así:

“ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...)

ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017. (...)

En referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil Colombiano, establece:

“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO

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

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

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

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

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.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

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

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad."

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

De otro lado, la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las Entidades de Gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“5424-SUBVENCIONES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, el instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. (...)

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. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.

1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. (...)

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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Contaduría General de la Nación, estableció el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando

la entidad comodante (entrega) es una entidad de gobierno, mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, así:

“...En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora

o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Es necesario, tener en cuenta que las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expresan lo siguiente:

"6.2.1 Reconocimiento de activos

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

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (lacomodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Ahora bien, independiente del plazo de la devolución del carro compactador, para efectos de la transición al Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, si el Municipio de Santiago ha entregado el carro en comodato a una Empresa de Aseo, deberá evaluar si las condiciones bajo las cuales se ha celebrado el respectivo contrato le permite mantener o no el control del bien.

De no poder establecerse expresamente el control, se requiere que el Municipio de Santiago y la Empresa de Aseo, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos Normativos anexos a la a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente.

De la evaluación realizada entre las dos entidades, podrá determinarse quien controla el carro compactador, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan el activo, la obtención sustancial de los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibición a terceras personas al acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes al carro compactador.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Santiago ejerce el control del carro, si define el uso que la Empresa de Aseo debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que el carro 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 activo.

Por lo anterior, las partes que intervienen en el contrato de comodato, deben identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca su caso:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del contrato.

Una vez dirimido lo anterior, las partes deberán aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 02 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, cuyos apartes pertinentes se encuentran transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20172000043091 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición para determinar los saldos iniciales para transición al Nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno

Doctora

ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Procuraduría General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027322, del día 8 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La Procuraduría General de la Nación proyecta la realización de avalúo de sus bienes muebles, para el establecimiento de saldos iniciales en aplicación del instructivo 002 de 2015.

A respecto y analizando aspectos de costo beneficio, solicitamos orientación frente a lo siguiente:

El RCP actual, en los Procedimientos contables indica “21. FRECUENCIA A LA ACTUALIZACION. No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo”

Con fundamento en lo anterior, estamos considerando la posibilidad de no realizar avalúo para los bienes muebles que se ajustan a este parámetro y medirlos e incorporarlos por su costo histórico, determinando si la nueva vida útil de los mismos, por ello, cordialmente solicitamos el concepto de la CGN frente a si consideran que esta decisión es procedente”.

CONSIDERACIONES

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

El Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre la medición de los bienes muebles e inmuebles que cumplen las características para ser clasificados como propiedad, planta y equipo, establece:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a) 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que

tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

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

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 una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

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

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, la CGN emitió el concepto con número de radicado 20162000015751, el día 13 de junio de 2016, dirigido al doctor Julián Camilo Colmenares, abogado de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en el cual se planteó:

“(…) ante la inminencia de la aplicación del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno y que las entidades que lo han de aplicar se encuentran en el periodo de preparación, que implica que las entidades deban formular los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, y que con relación a las propiedades, planta y equipos, el Instructivo 002 de 2015 permite que las entidades seleccionen entre alguna de las tres opciones referenciadas en las consideraciones para medir dichos activos, la entidad debe evaluar cuál de las tres opciones atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Si la entidad considera que la mejor alternativa para medir sus Propiedades, planta y equipos es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, no resulta útil realizar dichos avalúos.

Si por el contrario, considera que la mejor opción es medir los activos al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición es procedente realizar dichos avalúos.

En este último caso, es importante recordar que el procedimiento vigente establece que la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas”.

CONCLUSIONES

Para efectos de determinar los saldos iniciales para la transición al Nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los bienes muebles e inmuebles que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como propiedad, planta y equipo deben ser medidos por algunas de las tres opciones planteadas en el Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas, en ese sentido atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia

de la información financiera.

En ese sentido, la entidad deberá definir la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo a su experiencia, uso y trayectoria de los bienes. De esta manera, la Entidad podrá considerar como la mejor opción, medir los activos al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, caso en el cual no se requiere realizar nuevos avalúos. Si por el contrario, elige algunas de las dos opciones restantes, si deberá realizar dichos avalúos, independientemente del parámetro de los 35 salarios mínimos por usted invocados.

CONCEPTO No. 20172000054861 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Determinación de los saldos iniciales de bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctor
GASPAR EDUARDO PALACIO MENDOZA
Jefe Oficina Asesora de Control Interno
Universidad de Cartagena
Cartagena -Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003228-2, del día 17 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Queremos solicitar una claridad sobre el valor por el cual deben reconocerse los activos muebles (diferentes a terrenos y edificios) en el balance inicial para el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, así como la forma adecuada de determinar el valor.

Lo anterior, en tanto se ha afirmado que el valor de tales activos debería ser el de mercado, y que debe ser calculado por un perito externo debidamente acreditado. Sin embargo, el instructivo número 002 del 8 de octubre de 2015, bajo el ítem 1.1.9. Propiedades planta y equipo, en el literal d) permite elegir entre varias alternativas, donde

el sub-literal i) se refiere al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor. El valor de mercado es otra alternativa planteada en el sub-literal ii), al igual que el costo de reposición.

Por ello, deseamos claridad sobre si efectivamente nuestra Universidad podría utilizar el costo menos depreciación menos deterioro del valor (subliteral i) como valor inicial de los activos de propiedad, planta y equipo al momento de la transición al nuevo marco normativo, o si efectivamente existe obligación de usar el valor de mercado en ese momento, y calculado por un perito externo.”

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo Nº 002 de 2015 orienta las actividades que deben efectuar las entidad sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, teniendo en cuenta lo señalado en el numeral 1 del documento en mención: “En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 1.1.9 del Instructivo referente a propiedades planta y equipo, señala lo siguiente sobre la medición de las partidas de esta clase:

“(…) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(…) d) Medir cada partida de una clase de 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:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha

en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá

un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La entidad tiene la posibilidad de optar por cualquiera de las tres alternativas dispuestas en el Literal d) del Numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, transcritas en las consideraciones del presente concepto, para efectos de determinar los saldos iniciales de las Propiedades, planta y equipo que se incorporarán al conjunto de activos de la entidad, bajo los criterios del nuevo Marco normativo. Por lo anterior, no es obligatorio que los bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo deban medirse al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

CONCEPTO No. 20172000055181 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los activos recibidos para custodia y conservación de los archivos de inteligencia y contrainteligencia, del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

Doctor
 ALIRIO BAYONA FONSECA
 Coordinador Grupo de Gestión Financiera
 Archivo General de la Nación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500033142, del 24 de julio de 2017, en la cual solicita revisión al concepto N° 20162000018261 relacionado con el tema de la incorporación a las cuentas del activo de los bienes recibidos para la custodia y conservación de los Archivos de Inteligencia y Contrainteligencia del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), tomando en consideración los siguientes argumentos:

“En primer lugar, conforme a las consideraciones previas, se debe aclarar que el Archivo General de la Nación- Jorge Palacios Preciado, no asumió función alguna de las ejercidas en sumomento por el Departamento Administrativo de Seguridad DAS, suprimido definitivamente, desde el pasado 11 de julio de 2014.

Dada la naturaleza y funciones desempeñadas por el Archivo General de la Nación, en desarrollo del proceso de supresión del Departamento Administrativo de Seguridad DAS, el gobierno nacional, encargo entre otros al Archivo General de la Nación, la custodia y conservación entre otros, de los archivos de inteligencia, contrainteligencia y gastos reservados, contenidos en medios electrónicos, producto del ejercicio de las funciones misionales, que en tal sentido ejerció el DAS.

(...)

Si bien es cierto, los citados archivos, han sido objeto de custodia y conservación por parte del Archivo General de la Nación, desde el momento de la supresión definitiva del Departamento Administrativo de Seguridad DAS; dichos elementos, no constituyen activos que puedan ser utilizados por el Archivo General de la Nación, para el desarrollo de función alguna, teniendo en cuenta que la función a la cual son afectos; no es, ni ha sido en ningún momento ejercida por esta entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, además de la trascendencia e importancia del contenido de dichos archivos, tampoco le es posible al Archivo General de la Nación adelantar ninguna actuación, que genere manipulación, verificación, examen y o valoración de los citados archivos, a efectos de cuantificarlos en medida alguna para efectos contables, pues su valor resulta ser más subjetivo que material. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Radicado CGN N°: 20142000029351 expedido por la CGN en relación con activos recibidos para custodia y conservación de los archivos de inteligencia y contrainteligencia, del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), señalo:

“De conformidad con las consideraciones expuestas y en cumplimiento del artículo 1 del Decreto 1303 de 2014, El Archivo General de la Nación, debe realizar el registro contable de los equipos de cómputo recibidos del Das en Supresión y relacionados con el artículo 1 del Decreto referido, mediante un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORA DE CONTROL POR EL CONTRA, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 930617, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.”

Por su parte el concepto No. 20142000029351 señaló que:

“sobre la depuración de los activos del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia del extinto Departamento Administrativo de Seguridad, aplica hasta 31 diciembre de 2016 y para la incorporación a las cuentas del activo y la valoración de mismos, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 1 de estas conclusiones, lo cual le permitirá cumplir el objetivo de determinar los saldos iniciales para la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015.”

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, contenido en el Marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

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

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015: señala las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, así:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.
(...)

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. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo. (Subrayado fuera de texto)

1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (Subrayado fuera de texto)
(...)

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su

reconocimiento como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Para determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, con relación a los activos del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia recibidos del DAS, le compete a la entidad evaluar mediante la aplicación de juicio profesional, si se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de estos activos en la contabilidad, de conformidad con lo señala el instructivo 002 de 2015.

Sobre los activos que no cumplan con los criterios para incorporarse en la contabilidad, la entidad deberá definir en la política contable los elementos que justifiquen la no incorporación, así como los controles administrativos que se adopten a efectos de garantizar su preservación. En este caso los activos deberán permanecer en las subcuentas 930617-Propiedades, Planta y Equipo de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 930617, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA. Este hecho deberá revelarse en las notas a los estados financieros.

En este orden, se aclara el concepto N° 20162000018261 en lo relacionado a los activos recibidos del DAS.

CONCEPTO No. 20172000059871 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro contable de los bienes inmuebles de los municipios, donde funcionan instituciones educativas departamentales - (Comodatos).

Señora

JAFET FLOREZ PENAGOS

Contador

Departamento del Quindío

Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036372, del 3 de agosto de 2017, y aclarada mediante llamada telefónica en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Con ocasión de la sensibilización, socialización y compromisos en esta etapa de preparación obligatoria en cumplimiento de la Resolución 533 de 2015, en los temas relacionados con el reconocimiento, medición y revelación de la propiedad y equipo, en especial, con los bienes inmuebles, la Administración Departamental del Quindío ha encontrado dificultades con la mayoría de los señores rectores de las Instituciones Educativas para el reconocimiento de los inmuebles utilizados para la prestación de los servicios educativos.

1. La totalidad de los inmuebles son propiedad de las jurisdicciones municipales.
2. Se dice que las administraciones municipales permitirán que se incorporen en sus balances siempre y cuando, las instituciones educativas se hagan cargo de los costos de los servicios públicos y demás gastos
3. Mucho de los inmuebles no tienen estudio de títulos y las administraciones locales, no se muestran interesadas en direccionar recursos para que un ente del orden departamental lo incorpore en su balance
4. Los rectores manifiestan tener restricciones para atender nuevos gastos de funcionamiento.

Ante esta situación: ¿Es viable que en las políticas contables las Instituciones Educativas se abstengan de reconocer estos inmuebles en sus balances y los reconozcan los respectivos municipios?

Telefónicamente se estableció que las Instituciones Educativas a que se refiere la presente consulta son del orden Departamental.

CONSIDERACIONES

El Artículo 2° del Decreto N° 4791 de 2008, mediante el cual se reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley N° 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, señala que “los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley con un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los del personal” (subrayado fuera del texto), los cuales carecen de personería jurídica, de conforme con el Artículo 4° del Decreto en mención.

Así mismo, el Artículo 16° del mismo Decreto señala que los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación y dispone que “la entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo establece que “los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera del texto)

El Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, define:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una

unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica” (Subrayado fuera de texto)

Mediante el Radicado CGN N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, se concluyó que:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

1. Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
2. Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
3. Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
4. Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
5. Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera. (Subrayado fuera de texto)

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodatario es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad

Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. (Subrayado fuera de texto)

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”(…)(Subrayado fuera de texto).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

¿Es viable que en las políticas contables las Instituciones Educativas se abstengan de reconocer estos inmuebles en sus balances y los reconozcan los respectivos municipios?

No es viable pensar que las instituciones educativas departamentales que se configuren como una entidad contable pública, fijen como política abstenerse de reconocer un inmueble como activo, dado que es un imperativo evaluar si se cumplen los criterios básicos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública; en caso de no cumplirse tales criterios, no deberán ser objeto de reconocimiento.

Ahora bien, teniendo en cuenta que tales instituciones están prestando el servicio escolar en inmuebles que son propiedad del municipio, es necesario que el asunto se evalúe de cara a la modalidad de los comodatos, en cuyo caso las partes deberán evaluar conjunta e integralmente la esencia económica subyacente en los hechos económicos, 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 por cada una de las partes en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, del cual se adjunta copia y el cuál es aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de la medición, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, utilizando las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000061291 DEL 22-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a los municipios e instituciones educativas para uso permanente. Reconocimiento y medición de las plantas, ductos y túneles — redes, líneas y cables financiados por el departamento para uso de los municipios, para efectos de la transición al Nuevo Marco Normativo.

Doctor

JULIO MOLANO NOVOA

Secretario de hacienda Departamental

Departamento de Casanare

Yopal -Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033722, del día 26 de julio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

(...) cuál es la entidad (Gobernación de Casanare o terceros que recibieron las edificaciones) que debe reconocer en sus Estados Financieros, las edificaciones o infraestructuras; teniendo en cuenta que, se ejerce el control de manera compartida; los terceros son quienes obtienen el potencial de servicio, asumen no solo la tenencia y administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos menores que sobre los bienes puede recaer, o la Gobernación que, asume cierto grado de control sobre el bien y los riesgos mayores que sobre la edificación recae y adicionalmente tiene la obligación de suplir las necesidades de los bienes registrados en sus Estados Financieros.

Asumiendo qué los Municipios reconocieran estos activos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darlos de baja y teniendo en cuenta que representan un porcentaje representativo de sus activos, esto conllevaría a una disminución patrimonial importante y su correspondiente efecto en los indicadores financieros. Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes:

1.3.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

1.3.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

1.3.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

1.3.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables (...)

Por ser la Gobernación de Casanare la entidad responsable de suplir las necesidades básicas de los Municipios y teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente; se hace necesario, despejar las dudas que ha generado la aplicación del nuevo marco normativo de la Resolución 533 de 2015 para entidades de gobierno en este caso en particular.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, solicitamos a la CGN nos oriente con respecto a los siguientes interrogantes

2.3.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

2.3.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quien debe registrarlos en los Estados Financieros?

2.3.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

2.3.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

2.3.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

2.3.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?"

CONSIDERACIONES

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

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, estructurado en el capítulo III del Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, sobre los bienes de uso permanente sin contraprestación, establece:

“Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

El Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre la medición de los bienes muebles e inmuebles que cumplen las características para ser clasificados como propiedad, planta y equipo, establece:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)”

a) 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida." (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define lo siguiente:

"4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

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

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 una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están

interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

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

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución No. 357 del 23 de julio de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“Artículo 3°. Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la

entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

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 contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a

cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos...

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se presentan las conclusiones dadas a cada tema en consulta.

1. Edificaciones y Bienes entregados a terceros

1.1. ¿Quién debe registrar los activos mencionados en párrafos anteriores en los Estados Financieros: La Gobernación o los Municipios?

De conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los bienes inmuebles en los cuales invirtió la Gobernación del Casanare para dar cumplimiento a su cometido estatal, objetivos y funciones generales, entregados para su administración a los municipios o instituciones educativas, quienes además reciben sustancialmente los beneficios y tienen un alto grado de control sobre los mismos, el departamento debió dar aplicación al tratamiento contable de Bienes de uso permanente sin contraprestación.

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son aquellos recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

Así las cosas, el departamento que entregó los bienes inmuebles a los municipios e instituciones educativas para su uso, debió reconocer este hecho mediante un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, el departamento debe llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el municipio o institución educativa que hace uso permanente del bien debió incorporar los bienes inmuebles mediante un débito en la subcuenta de la cuenta que corresponda, de tal manera que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En ese sentido, antes de proceder a realizar ajustes de transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades correlacionadas deberán efectuar el proceso de saneamiento contable, toda vez que dicha resolución está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios.

Según lo establece el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, para esto, se deberá evaluar la pertinencia de constituir el Comité Técnico de sostenibilidad Contable, o de estarlo constituido, acudir a este comité como instancia asesora en el proceso de depuración de saldos contables.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución No. 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución No. 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, la titularidad jurídica de los recursos no es un criterio determinante a efectos de establecer la existencia del activo y el control sobre este. Por lo tanto, la Institución Educativa, el Municipio y Departamento deberán evaluar conjuntamente quién tiene el control sobre los bienes inmuebles, incluido las adiciones y mejoras, y reconocerlos en su situación financiera a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

En notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

1.2. ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que, se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento anteriormente señalado no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1.3. ¿Es acertado, tomar la implementación del nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

En cualquier caso de baja de bienes, es indispensable que se soporten los hechos para dar evidencia con alcance contable y demás propósitos, incluyendo los de control fiscal, de todas las gestiones administrativas adelantadas en torno a los análisis y estudios que amparen las decisiones tomadas por la entidad, con miras a dar cumplimiento a la

regulación contable vigente, esto es, al Régimen de Contable Pública precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a partir del 1 de enero de 2018.

1.4. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?

Tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, el reconocimiento de las Depreciaciones debe efectuarse de conformidad con la respectiva norma, independientemente de si con ello se afectan o no los resultados, que para este tipo de casos, en ambos espectros normativos deberá impactar los gastos.

De tal forma, que es imperante que la entidad que incorpore el bien inmueble, realice la estimación de la vida útil y establezca el método de depreciación que utilizará para realizar la distribución sistemática del valor del bien a lo largo del tiempo estimado durante el cual espera utilizarlo, para así dar cumplimiento a los preceptos normativos so pena de los efectos que ello pueda generar.

2. Plantas, ductos y túneles — Redes, líneas y cables

2.1. ¿Cuál es la forma adecuada de definir, la aplicación de la valorización de los activos nombrados anteriormente para determinar el valor con el que se registrarán en el balance de apertura?

Para efectos de determinar los saldos iniciales para la transición al Nuevo marco normativo para entidades de gobierno, los bienes muebles e inmuebles que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como propiedad, planta y equipo deben ser medidos por algunas de las tres opciones planteadas en el Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas, en ese sentido atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, una vez la entidad defina la mejor alternativa para medir sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo a su experiencia, uso y trayectoria de los bienes, dará aplicación del mismo y el valor obtenido será el saldo inicial a 01 de enero de 2018 del activo analizado. Bajo este contexto normativo, no hay lugar a reconocimiento de valorizaciones y superávit por valorizaciones, puesto que el criterio para determinar el

saldo inicial es conforme a lo referido anteriormente, en tanto que la medición posterior se realizará al costo menos depreciación acumulada y deterioro.

2.2. ¿Cómo definir en este caso, quien, tiene el control de estas construcciones, para así, determinar, quién debe registrarlos en los Estados Financieros?

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidad de Gobierno, el municipio y el departamento deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

Así las cosas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

2.3. ¿Cuál sería la forma correcta de definir la vida útil para cada red construida, si a las mismas se ha realizado adiciones, mejoras, adecuaciones y reparaciones en tiempos y circunstancias diferentes?

La regulación contable no se ocupa de definir las metodologías para definir la vida útil de la inmensa gama de activos que conforman el patrimonio público, toda vez que estas se encaminan a definir los criterios de medición, reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos. Como consecuencia de ello, la entidad deberá definir la

metodología que mejor se ajuste a sus condiciones particulares, de cara a dar cumplimiento a la regulación contable expedida por la CGN.

Como lineamientos generales, debe tenerse presente que la vida útil para cada bien deberá ser estimada por la entidad de acuerdo al periodo durante el cual espera utilizar el activo, o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de estos, con fundamento en la experiencia que el departamento o municipio tenga con dichos activos o similares. Así mismo, tendrá en cuenta los desgastes físicos esperados por factores operativos y la obsolescencia técnica o comercial procedente de las adiciones o mejoras realizadas a los bienes, adecuaciones y reparaciones realizadas a los bienes, con independencia al periodo en la cual se haya realizado, toda vez que influyeron en mayor o menor medida sobre la capacidad productiva de los mismos.

2.4. Asumiendo que cada Municipio reconociera las plantas, redes, líneas y ductos en sus Estados Financieros; la Gobernación tendría que darle de baja a esta partida, que como precisamos anteriormente, refleja un porcentaje significativo de sus activos, esto conllevaría a una variación patrimonial importante y a un efecto en sus indicadores financieros; de ser así: ¿Cuál sería la manera adecuada de realizar estos registros contables, para evitar que se incurra en una variación patrimonial importante y minimizar el impacto en los indicadores financieros?

Los registros que se requiera para ajustarse al procedimiento señalado en el acápite 1.1. de estas conclusiones, no deben estar en función del impacto en indicadores financieros, toda vez que la entidad debe proceder a realizar saneamiento contable, de tal manera que se realice el reconocimiento contable de los hechos económicos aplicando los preceptos contenidos en la regulación vigente, para dar cumplimiento a los propósitos de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, estipulados en el Marco Conceptual de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2.5. ¿Es acertado, tomar la implementación de nuevo marco normativo, como soporte para comprobar frente a las entidades de control que la disminución patrimonial por la baja de estos activos, fue causa de dicha implementación?

Ver respuesta dada a la pregunta 1.3.

2.6. En caso de que sean los Municipios quienes deban reconocer estos activos en sus Estados Financieros, ¿cómo pueden minimizar en su estado de resultados los efectos del gasto por depreciación de estos activos?"

Ver respuesta dada a la pregunta 1.4.

CONCEPTO No. 20172000062241 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Aplicación de los avalúos catastrales en la medición para determinar los saldos iniciales, y Medición Posterior de la Propiedad Planta y Equipo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041402, del 4 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Como Contador del Municipio de Sabaneta, y en desarrollo de la implementación del Nuevo marco normativo de las NICSP para entidades de gobierno, elevo la siguiente consulta con respecto de los bienes inmuebles en el balance de apertura.

Debido a que sería oneroso para el Municipio el avalúo técnico de todos los bienes inmuebles, teniendo en cuenta que los avalúos catastrales se vienen actualizando cada año con los porcentajes indicados con el Gobierno Nacional, y que el municipio efectuó la actualización catastral en el año 2014 ¿Es viable desde el punto de vista del Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, adoptar como política y tomar como referente de registro Contable el valor que figura en los avalúos catastrales de todos los bienes inmuebles de propiedad del Municipio para la medición inicial y posterior?

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 del 2015, presenta las siguientes alternativas de medición de las propiedades, planta y equipo para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo: el numeral d) establece:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad planta y equipo utilizando una de las siguientes alternativas:

Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado y el costo de reposición la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contrato de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición de activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades planta y equipos construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan en este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.
- Determinar para los elementos de propiedad planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento final de su vida útil o rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento

de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii) Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo de elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición, para el efecto la entidad determinará la vida útil del activo, y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para al efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo según corresponda.”

De otra parte, la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(...) Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...) ”

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...) ”

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...) ”

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para la medición tendiente a determinar los saldos iniciales de la cuenta de Propiedad Planta y Equipo (bienes inmuebles excepto bienes de uso público, bienes históricos y culturales), con el propósito de migrar a los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la entidad debe adoptar alguna de las alternativas expuestas en los tres criterios contenidos en el Instructivo 02 de octubre del 2015 por la CGN;

La CGN no puede predefinir si los avalúos catastrales cumplen las condiciones ideales para convertirse en la base de determinación de la medición de un inmueble, si se advierte 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.

Como consecuencia de esto, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no consonancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 02 de 2015 antes mencionado, aplicable en congruencia con la modificación al cronograma, efectuada por la Resolución 693 de 2016. Por lo anterior le informamos que las políticas contables establecidas por la Entidad deben estar encaminadas al cumplimiento de los criterios básicos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno,

Con respecto de su pregunta si es procedente tomar como referente de registro contable el valor que figura en los avalúos catastrales como medición posterior, este Despacho le informa que en el periodo de aplicación de la Resolución No. 533 de 2015 expedida por la CGN, la medición posterior de los activos se obtiene de la siguiente manera: por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

CONCEPTO No. 20172000063391 DEL 04-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos a la propiedad, planta y equipo con valor

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

586

Compilado a 29 de diciembre de 2017

	inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales y de aquellos totalmente depreciados pero que se encuentran en uso.

Doctor

LUIS ARMANDO LÓPEZ BENITEZ

Director Administrativo y Financiero

Ministerio de Relaciones Exteriores – Cancillería

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500039702, del 29 de agosto de 2017, en la cual nos manifiesta lo siguiente:

El actual régimen de contabilidad pública establece que, para realizar avalúos técnicos a la propiedad, planta y equipo, los mismos se harán sobre todos aquellos bienes con valor superior a 35 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta que para darle cumplimiento a la Resolución 533 de 2015 y al Instructivo 002 de 2015 emitidas por la Contaduría General de la Nación, y prorrogada con la Resolución 693 de 2016, se hace necesario se conceptué por parte de esa entidad lo siguiente.

- a) ¿Cuál es el procedimiento que se debe aplicar a todos los bienes de propiedad, planta y equipo con valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales?.
- b) ¿Se debe realizar avalúo técnico a todos los bienes con valor inferior a 35 salarios mínimos legales?.
- c) ¿Qué valor mínimo se debe establecer para registrar bienes de propiedad, planta y equipo como tal a partir de 2018 en la contabilidad?.
- d) ¿Los bienes de propiedad planta y equipo, totalmente depreciados a diciembre 31 de 2017, y que se encuentren en uso, se les debe realizar avalúo técnico, o solamente por estar en uso, se controlan administrativamente únicamente?.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1 Relevancia y 4.1.2 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

4.1.1. Relevancia

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

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 una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados así la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

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

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

Los numerales 10.1, 10.2 y 10.3 de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

10.1 Reconocimiento

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

10.2 Medición inicial

Las propiedades planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para la 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 entidad.(...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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.(...)

Según el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015 establece:

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (...).

Finalmente el instructivo 002 de 2015 en su ordinal d) numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo establece:

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

Al costo menos las depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, para lo cual, realizará:

Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...).

Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de la 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.

Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. (...).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Preguntas a) ¿Cuál es el procedimiento que se debe aplicar a todos los bienes de propiedad, planta y equipo con valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales?, y b) ¿Se debe realizar avalúo técnico a todos los bienes con valor inferior a 35 salarios mínimos legales?

La regla de efectuar actualización a partir de avalúos técnicos de los bienes con valor superior a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento para Propiedades, planta y equipo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, es un imperativo que rige hasta el 31 de diciembre de 2017.

Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones no se contempla este procedimiento, por cuanto la medición posterior de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse al costo menos depreciación acumulada, menos deterioro acumulado, según lo dispuesto en la norma respectiva.

Ahora bien, es preciso tener presente que para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento

si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Dentro de este contexto, si para efectos de determinar los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo a enero 1 de 2018, la entidad ha elegido la opción iii) del literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, contenido en el Instructivo N° 002 de 2015, podrá recurrir a avalúos técnicos para aquellos bienes de valor inferior a 35 salarios mínimos legales mensuales, que cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos, y que estén por encima del valor que la entidad defina en su política que se justifica reconocerlos como tales, si se advierte que la CGN no regulará este último tope.

c) ¿Qué valor mínimo se debe establecer para registrar bienes de propiedad, planta y equipo como tal a partir de 2018 en la contabilidad? Como se mencionó anteriormente, la CGN no regulará este asunto y será cada entidad la que determine el tope a partir del cual efectuará el reconocimiento a título de activo, de los bienes que adquiera, dentro de parámetros razonables y en consonancia con sus propias particularidades.

d) ¿Los bienes de la propiedad, planta y equipo, totalmente depreciados a diciembre 31 de 2017, y que se encuentren en uso, se les debe realizar avalúo técnico, o solamente por estar en uso, se controlan administrativamente únicamente?.

En términos generales, la existencia de activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, revela que la entidad no revisó anualmente la vida útil de los activos de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos, con el fin de ajustar oportunamente el valor en libros, evitando que se deprecien en su totalidad, cuando aún los bienes continúan generando beneficios económicos o siguen con un potencial de servicios, incumpliendo lo preceptuado en el procedimiento sobre Propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido y bajo la regulación actualmente vigente, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe

retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

De otra parte, respecto a la actualización de propiedades, planta y equipo, este proceso puede llevarse a cabo por personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas que cuenten con la idoneidad y capacidad que permitan garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información.

En este caso también es preciso tener presente que para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento

si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si el avalúo técnico anteriormente señalado, además de permitirle cumplir con la regulación contable actualmente vigente, también le es útil para aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

CONCEPTO No. 20172000064191 DEL 11-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Obras y mejoras en propiedad ajena

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550003941-2, del 28 de agosto de 2017, en la cual consulta el tratamiento contable para el reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a

propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados. Adicionalmente, solicita información sobre la actualización de avalúos de la propiedad, planta y equipo, así como el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados.

La CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

Posteriormente, emitió la Resolución 693 del 06 de diciembre de 2016, la cual modifica el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, en la que se establece el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y se define que el periodo de preparación obligatoria “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017.” En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018.” Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar, durante el año 2017, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones.

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, del título II referente al Plan General de Contabilidad Pública, define el activo como “Los activos son

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

En ese sentido, el párrafo 197 del citado numeral señala que “las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, en el Catálogo General de Cuentas se describe la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA como aquella que “Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO establece que “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos

recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital”.

2. Reconocimiento y avalúo de propiedad, planta y equipo en la transición hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La CGN expidió el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015 con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. El propósito de dicho Instructivo es describir 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. Tales actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2017, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que, habiendo sido reconocidos, se hayan medido de una manera distinta. El Instructivo no pretende establecer una lista exhaustiva de actividades, razón por la cual, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo para Entidad de Gobierno.

En particular, el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo de dicho Instructivo señala que las principales actividades a realizar para efectos de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo serán, entre otros, 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Frente a este último, señala que “El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Sobre el instructivo citado es preciso señalar que en el artículo 2o de la Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, se estableció que “Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

En relación con el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, para efectos de la identificación de saldos iniciales al 1 de enero de 2018 en el marco de la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 define la Relevancia como característica fundamental de la información y, adicionalmente, señala que “(...) 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 una entidad (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

- a. En cuanto al reconocimiento de elementos utilizados en las mejoras realizadas a propiedad ajena como producto de la adecuación de sedes tomadas en arriendo, en los casos en los que los propietarios cedan algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se debe tener en cuenta que, de acuerdo a lo establecido en las Normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública, las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, solo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables.

De lo anterior, se deduce que, partiendo del hecho de que no hay un acuerdo para el reembolso o reintegro de las mejoras realizadas en propiedad ajena, al finalizar el contrato de arrendamiento tales activos deberán estar completamente amortizados, por lo que ya se habrán dado de baja, pues su plazo de amortización no podrá superar el periodo pactado en el contrato de arrendamiento. Ahora bien, en el momento en que los propietarios ceden algunos de dichos activos para volver a ser utilizados, se deberá evaluar si tales bienes cumplen con la definición de activo, así como con los criterios de reconocimiento y medición, en los términos establecidos por el Plan General de Contabilidad Pública. Una vez definido el cumplimiento de tales criterios, se procederá a incorporar el activo en la cuenta que corresponda al bien que sea cedido, afectando la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

- b. Por otra parte, en cuanto a la necesidad de actualizar el avalúo realizado en el 2016 para la propiedad, planta y equipo, para efectos de la determinación de los saldos contables bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se deberá tomar como referencia lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, el cual contempla como alternativa de medición el valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo.

Por último, sobre el tratamiento contable para activos de menos de 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, la CGN no se ha pronunciado sobre el particular toda vez que, para efectos de la identificación de saldos iniciales a 01 de enero de 2018 bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá verificar, para cada tipo de bien, el cumplimiento con la definición y criterios de reconocimiento aplicables a los activos bajo dicho Marco. Adicionalmente, bajo un criterio de materialidad, la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones para el registro del bien como gasto o activo. Lo anterior, en concordancia con el elemento de materialidad de la característica fundamental de Relevancia

contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deban adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público.

CONCEPTO No. 20172000064301 DEL 12-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Inversiones e instrumentos derivados Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	-Vida útil de los bienes históricos y culturales que cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. - Tratamiento contable de las inversiones realizadas en cooperativas y fondos, que aumentan de valor durante el tiempo. - Criterio para el cambio del umbral de materialidad para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, y verificación de indicios de deterioro de valor de los activos. - Reconocimiento de los recursos recibidos por el programa “SER PILO PAGA”. - Cuentas contables necesarias para el registro de servicios de comunicación, venta de bienes, y administración de la seguridad social.

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Directora del proyecto NICSP- Resolución 533 de 2015

Universidad Nacional de Colombia- UNAL

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040202, del día 31 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) 1. La Universidad Nacional de Colombia tiene como uno de sus objetivos misionales la difusión del conocimiento. Teniendo en cuenta lo anterior y lo que estipula el Nuevo Marco Normativo, material bibliográfico, colecciones y elementos de museo (obras de arte, pinturas, esculturas, etc.) serán consideradas Propiedad, planta y equipo. Dadas las características propias de dichos activos que incrementan generalmente su valor en el tiempo y no es posible determinar una vida económica, ¿es posible considerar que tienen una vida útil indefinida y por lo tanto estos bienes no serían objeto de procesos de depreciación?

2. La Universidad Nacional de Colombia es asociada de La Cooperativa Colanta Ltda., desde marzo de 2004 y realiza aportes semanales por un porcentaje establecido y descontado de la liquidación que realiza Colanta por la venta de la leche que le hace la Universidad Nacional de Colombia, (Art 91 Estatutos). Estos aportes presentan revalorización cada año (Capítulo IX Artículo 101-103 Estatutos). ¿Cuál será el tratamiento para las inversiones realizadas en cooperativas o fondos, que no son de carácter societario, cuyo valor se incrementa en el tiempo y son susceptibles de ser solicitados, sin embargo no generan rendimientos durante el tiempo de la inversión?

3. En lo referente a la construcción de las políticas contables, tenemos la inquietud si la determinación de los umbrales de materialidad para el reconocimiento de PPE y para la verificación de los indicios de deterioro son aspectos que pertenecen a las políticas de la Universidad o son estimaciones contables.

4. A través del Ministerio de Educación Nacional se creó el programa ‘SER PILO PAGA’, por medio del cual el Gobierno Nacional pretende fomentar el acceso a la educación superior de jóvenes bachilleres con los mejores resultados de las pruebas de Estado y con menores condiciones socioeconómicas, atendiendo criterios de fomento a la calidad y focalización, este ingreso se da por estudiante matriculado y es individualizado. ¿Cuál debe ser el correcto reconocimiento del programa “SER PILO PAGA” para el MEN y La Universidad Nacional de Colombia, como ingreso sin contraprestación o como transferencia?

5.Cuál es la correcta clasificación de los ingresos de Unisalud sin contraprestación o con contraprestación ya que esta es una unidad especializada en Servicios de Salud de la Universidad Nacional de Colombia, adscrita a la Rectoría con organización propia y administración de recursos independiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 30 de 1992, modificado por la Ley 641 de 2001. El objeto de Unisalud es garantizar el bienestar de sus afiliados y beneficiarios en materia de seguridad social en salud, conforme a la Constitución, a continuación enunciamos los ingresos de UNISALUD:

- Aportes Afiliados
- Aportes Patronales

- Cuota Moderadora — Régimen Contributivo (Directamente al Servicio-A partir de la segunda cuota cobran la cuota. Pendiente Unisalud)
- Copagos - Régimen Contributivo (Es parte de eventos superiores y el afiliado ayuda a pagar parte del servicio Pendiente Unisalud-Montos)
- Recobro de enfermedades de alto costo (Habitación individual, medicamentos interhospitalarios no pos y Excepción de los copas)
- Cuotas de Inscripción y Afiliación a planes complementarios (cuota a plan complementario)
- Citas Incumplidas (revisar si tienen la cuenta x cobrar Unisalud)
- Servicios Ambulatorios - Consulta Externa y Procedimientos (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Servicios Ambulatorios Salud Oral (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Apoyo Diagnóstico - laboratorio clínico (convenios con universidades públicas y dependencias un (desarrollo de convenios-universidades públicas)
- Carné Unisalud
- Préstamo social - Unisalud Financia ciertos servicios a sus pacientes (Odontológicos)

6. Revisando el catálogo de cuentas de la Resolución 620 de 2015 y su modificación según la Resolución 468 de 2016 y se ha encontrado lo siguiente:

- No se encuentra la subcuenta 242590- OTROS ACREEDORES, ni una homologación a la cuenta 249090, la cual es necesaria para el reconocimiento de otros acreedores tales como: Rendimientos por Contratos de Extensión, Reintegro a Tesorerías, Participación e Inscripciones, Otras Cuentas por Pagar Estudiantes (pago del estímulo económico a título de beca de posgrado), otras cuentas por pagar a Empleados (caja menor) y otros acreedores (devolución de la inscripción al proceso de admisión de posgrado).
- No se encuentra la subcuenta 421090- OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZABLES, la cual es necesaria para el reconocimiento de las ventas de los bienes (Buzos, bolsos, pañoletas, relojes, paraguas, esferas, cuadernos, pocillos, pines, etc.) de la Tienda Universitaria.
- No se encuentra La subcuenta 639006 - SERVICIOS DE COMUNICACIONES, la cual es necesaria para el reconocimiento de los costos de servicios de comunicación de UNIMEDIOS.
- No se encuentra La subcuenta 639011 - SERVICIOS DE PROGRAMACION Y PRODUCCION DE TELEVISION, La cual es necesaria para el reconocimiento de Los costos de servicios de comunicación de UNIMEDIOS.
- No se encuentra la cuenta 6402- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, ni sus respectivas subcuentas, Las cuales son necesarias para el reconocimiento de los costos de operación de servicios salud - UNISALUD."

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

CONSIDERACIONES

PREGUNTA N° 1

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la norma de propiedades, planta y equipo menciona lo siguiente con respecto a la medición posterior:

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

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.

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.

(...) 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.

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. (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 2

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la norma inversiones de administración de liquidez, menciona lo siguiente con respecto a la medición posterior:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes

cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo. (...)

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

1.4. Medición posterior

(...) 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro."

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

Reconocimiento 5.1.

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)

Medición posterior 5.3.

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

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. (...)

Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

INVERSIONES EN ASOCIADAS

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

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

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes... (...)

6.3. Medición posterior

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

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la asociada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad asociada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

Las inversiones en asociadas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el

valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial. (...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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.

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

7.2. Negocios Conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

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

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

7.2.3. Medición posterior

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

El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio del negocio conjunto, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial. (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

Reconocimiento 3.1.

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...) (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 3

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2017, se menciona lo siguiente:

“(...) 4.1.1. Relevancia

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

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 una entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, dentro de la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores se establece:

“4.1. Políticas contables

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

4.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de

mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA N° 4

En el mismo marco normativo, se establece lo siguiente con relación a los ingresos:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento 2.1.

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación 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.

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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.

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

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

PREGUNTA N° 6

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, señala lo siguiente:

4210- BIENES COMERCIALIZADOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, sin ser sometidos a ningún proceso de transformación. (...)”

6390- OTROS SERVICIOS: “Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable. (...)”

5313- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: “Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud (EPS) que se origina en la administración de la seguridad social en salud. (...)”

CONCLUSIONES

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

1. Se hace importante precisar que la vida útil es el periodo por el cual la entidad espera utilizar el activo y al finalizar esta, puede seguir siendo utilizado por otro usuario. Por otro lado, la vida económica se entiende como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizado por uno o más usuarios, por tanto al finalizar esta el activo no podrá ser utilizado.

Si la Universidad determina que el material bibliográfico, colecciones y elementos de museo cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, deberá aplicar los criterios establecidos en esta norma para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y revelaciones. Así pues, dado que en la medición posterior de la norma en mención no se contempla la posibilidad de establecer vida útiles indefinidas, la entidad deberá realizar la mejor estimación posible de la vida útil, considerando el tiempo de uso que espera darle a los activos, para lo cual podrá incluso recurrir a la experiencia que la entidad tenga con activos similares. Es de resaltar, que la vida útil es una estimación que incorpora un grado de incertidumbre en su medición, por lo cual debe ser revisada en cada periodo contable.

Ahora bien, la depreciación se calcula sobre el valor del activo menos el valor residual, que es el valor que la entidad podría obtener actualmente por dicho activo si ya hubiera finalizado su vida útil, por lo cual, cuando el valor residual supera el valor en libros se suspende la depreciación.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que en su consulta expresa que el valor de los activos puede incluso aumentar a lo largo del tiempo, su valor residual podría ser mayor al valor en libros, lo cual implicaría que materializada esta circunstancia la entidad no deberá depreciar el bien.

2. Si se determina que los aportes realizados en la Cooperativas Colanta Ltda., son inversiones de administración de liquidez y por lo tanto corresponden a recursos financieros que se invierten con el propósito de obtener los flujos contractuales del título durante su vigencia, en este caso particular los rendimientos están asociados con el aumento del valor de los aportes. Dado que para este tipo de inversiones no se cuenta con un valor de mercado que proceda de un activo con características idénticas, se

definirá entonces, que los aportes son inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo.

Considerando que las inversiones de administración de liquidez al costo, no son susceptibles de actualizaciones, el aumento de valor solamente se reconocerá cuando la Universidad retire los aportes realizados en la cooperativa, como un ingreso financiero.

Si de acuerdo con el análisis efectuado, dadas las características de la inversión, se configura la existencia de control, influencia significativa o control conjunto, la inversión se debe reconocer inicialmente por el costo y posteriormente se deberá medir por el método de participación patrimonial, de tal manera que se actualice el valor de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la Cooperativa, bien sea originadas en patrimonio o en resultados.

Por otro lado, si la entidad tiene prevista una fecha específica en la que realizaría el retiro de los aportes, en lugar de una inversión, deberá reconocer una cuenta por cobrar por el valor de los aportes realizados y por los demás derechos que obtenga por los mismos, toda vez que se espera la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3. De acuerdo con el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta.

De conformidad con lo anterior, el umbral de materialidad que establezca la Universidad para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, y para la verificación de los indicios de deterioro de sus activos, deberá ser tratado como una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina dicho valor incorporan cierto grado de incertidumbre, dado que las condiciones de la entidad pueden cambiar en periodos posteriores. Es importante mencionar, que el marco normativo establece que cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable o un cambio en una estimación contable, se tratará como un cambio en una estimación contable.

4. Los recursos recibidos por la Universidad por concepto del programa “SER PILO PAGA”, cumplen con la definición de ingresos con contraprestación establecida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que la Entidad está recibiendo un pago por los servicios de educación que presta a los beneficiarios del programa, razón por lo cual, cuando efectivamente se haya prestado el servicio, la Universidad deberá reconocer un ingreso, registrando un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional deberá

registrar un gasto público social por educación, mediante un crédito en la subcuenta que corresponda, 555002- Para educación de la cuenta 5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS.

5. Considerando que de acuerdo con la Ley 30 de 1992, Unisalud hace parte de un régimen especial, solicitamos información adicional sobre el funcionamiento de esta unidad y el manejo de los recursos recibidos, con el fin de dar respuesta a su consulta, las inquietudes son las siguientes:

- ¿La totalidad de los recursos que recibe Unisalud por aportes patronales, aportes de los afiliados, copagos, etc., son administrados por esta unidad o parte de ellos son administrados por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud- ADRES?
- ¿Cómo funcionan los convenios que realiza con otras universidades?
- ¿Qué políticas adoptan frente a los préstamos otorgados a los pacientes por los servicios prestados?
- Y en general se solicita la ampliación de cada uno de los conceptos por los cuales Unisalud recibe recursos, con el propósito de determinar si efectivamente corresponderían a un ingreso para la entidad.

6. - Frente a la cuenta 4210- BIENES COMERCIALIZADOS, nos permitimos informarle que en la próxima actualización del Catálogo General de Cuentas, se procederá a crear una subcuenta denominada "Otros", en la que podrá registrar los conceptos relacionados con la venta de bienes de la tienda universitaria.

- Para el reconocimiento de los costos de los servicios de comunicación y programación de Unimedios, la Universidad podrá utilizar la subcuenta 639090- Otros servicios, de la cuenta 6390- OTROS SERVICIOS, y controlarlos mediante el uso de cuentas auxiliares.

- Los conceptos que bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, eran registrados en la cuenta 6402- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, bajo el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, deberán registrarse en la cuenta 5613- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

- Con respecto a los registros efectuados en la cuenta 242590- Otros acreedores, solicitamos ampliación de cada uno de los conceptos que menciona en su consulta, con el fin de determinar en qué cuenta del Catálogo General de Cuentas del nuevo marco normativo se podría realizar el respectivo registro contable.

CONCEPTO No. 20172000065051 DEL 17-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Bienes de uso público Activos intangibles
	SUBTEMAS	Normatividad específica para la determinación de las vidas útiles de los activos.

Doctora

NATALIA MILENA ARIZA

Grupo NICSP

Municipio de Charalá

Charalá -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041872, del día 15 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita se indique si bajo el nuevo Marco Normativo Entidades de Gobierno, la CGN expedirá alguna resolución o normatividad específica referente a la determinación de años de vida útil.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 10.3 de la Norma de Propiedades, Planta y Equipos establece los criterios para la determinación de las vidas útiles en los siguientes términos:

“10.3. Medición posterior

(...) 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.

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 del texto)

El numeral 11.3 de la Norma de Bienes de uso Público establece los criterios para la determinación de las vidas útiles así:

“11.3. Medición posterior

(...) La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 14.3 de la Norma de Propiedades de Inversión señala los siguientes criterios para determinar las vidas útiles de dichos bienes:

“14.3. Medición posterior

(...)Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la

Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 12.3 de la Norma de Activos Intangibles establece lo siguiente:

“12.3. Medición posterior

(...) La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación (CGN) no expedirá resolución o normatividad específica relacionada con la determinación de la vida útil, toda vez que la Norma específica de cada clase de activo no financiero establece que la vida útil se determina en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares, según corresponda, por lo que la estimación de la vida útil se efectuará con fundamento en la experiencia que cada entidad tenga con activos similares.

CONCEPTO No. 20172000066161 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de las depreciaciones de las propiedades, planta y equipo

Doctora
RUBY GAVIRIA VALENCIA
Contadora
Alcaldía Municipal Dosquebradas
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042822, del 21 de septiembre de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) Cuando las entidades de gobierno ya estén realizando sus operaciones diarias después de la conversión a la resolución 533, las depreciaciones de propiedad planta y equipo se seguirán registrando en el grupo 1685 de naturaleza crédito y la contra partida debito a que(sic) grupo se registrará?, de acuerdo al plan contable de la resolución 620 el grupo 3128 no tiene las cuentas para registrar las depreciaciones, entonces me podrían decir que grupo de las cuentas del patrimonio se afectarán? (...)”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles.(...) ” (Subrayados fuera del texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, el registro de la depreciación bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y el Catálogo General de Cuentas anexo de la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, aplicable a las entidades de Gobierno, se hará mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuentas 5360-

DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Como consecuencia de ello, a partir de la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, no habrá lugar a efectuar cargos por depreciaciones en cuenta alguna del patrimonio.

CONCEPTO No. 20172000066231 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Periodicidad de los avalúos técnicos para actualización de los activos
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Antigüedad de los avalúos técnicos para la aplicación de la alternativa 3 del instructivo 002 de 2015 para medición de propiedades, planta y equipo.

Doctor
JOSE GERARDO BOLAÑOS MAHECHA
Profesional Universitario
Instituto Nacional para Ciegos -INCI
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043302 del 25 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“De manera atenta nos dirigimos a usted con el fin de solicitar un concepto sobre la medición de la propiedad, planta y equipo que presenta el Instituto Nacional para Ciegos - INCI en el balance de inicio al 1 de enero de 2018.

Sobre lo anterior, el Instructivo N° 002 señala lo siguiente:

“Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios el Nuevo Marco Normativo.”

De acuerdo con lo que señala el instructivo N° 002, el INCI podría tomar del año 2013 y actualizarlo a la fecha de transición con un índice específico de precios. Sin embargo, el régimen de contabilidad pública vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017 (numeral 20 del Capítulo III, un avalúo general o que tiene del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP) señala: “La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última incorporado en el período contable respectivo.”

(...)

De esta forma, nuestra consulta sobre la cual solicitamos su concepto es la siguiente:

- ¿Debe el INCI realizar un avalúo técnico durante el año 2017 para cumplir con el régimen de contabilidad pública que tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017, aun cuando para efectos del balance inicial a 1 de enero de 2018 podría tomar el último registrado en 2013 (alternativa 3)?

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.” (...) (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015,

“El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.9, relacionado con propiedades, planta y equipo establece lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

“(...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta de impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Al respecto, es pertinente precisar que la Resolución 693 del 6 de diciembre de 2016, en su artículo 1 establece: “(...

Artículo 4°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo el cual comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, si la entidad realizó avalúos en el año 2013 debió nuevamente efectuarlos nueva al cabo de los tres años, es decir en el año 2016, en cumplimiento de lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Ahora bien, tales avalúos le permiten dar cumplimiento a la norma contable actualmente vigente y alternamente la Entidad deberá evaluar y decidir si a partir de estos, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 (cuyas fechas se corrieron hasta el 31 de diciembre de 2017) o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

CONCEPTO No. 20172000075741 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos - Intangibles
	SUBTEMAS	Estimación de la vida útil de propiedades, planta y equipo, bienes de uso públicos y activos intangibles entregados en concesión.

Doctora:
 CATALINA NARANJO AGUIRRE
 Subsecretaria de Presupuesto y Gestión Financiera
 Municipio de Medellín
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500003182, del 30 de enero de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre la forma como se debe determinar la vida útil de mobiliario urbano (Paneles publicitarios, paraderos públicos, bancas colectivas e individuales, basureras, etc.), infraestructura tecnológica y licencias de software que se entregan a terceros en virtud de contratos de concesión.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el concesionario está obligado a reparar y reponer de forma inmediata el mobiliario urbano deteriorado, renovar la infraestructura tecnológica en los términos acordados, actualizar de forma permanente las licencias de software y entregar en buen estado al Municipio de Medellín los bienes que hacen parte del inventario de los contratos de concesión, en la fecha de su terminación.

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

CONSIDERACIONES:

El numeral 1.1. de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga, o no, la titularidad legal de los activos en concesión.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

"10.3. Medición posterior (...)

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la 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.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o

comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 11.3 de la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“11.3. Medición posterior (...)

17. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

18. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 15.3. de la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Entidades incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“15.3. Medición posterior (...)

28. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

29. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que para la medición posterior de los activos que hacen parte de un acuerdo de concesión, la entidad concedente debe aplicar lo establecido en las Normas de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y activos intangibles, según corresponda. Estos activos son objeto de depreciación o amortización en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, aun cuando el concesionario efectúe mejoras, adiciones, reparaciones y mantenimiento a los bienes tangibles y actualizaciones a los bienes intangibles, razón por la cual deberá estimarse la vida útil, en consonancia con los siguientes lineamientos:

Con el fin de determinar la vida útil de los elementos del mobiliario urbano clasificado como propiedades, planta y equipo entregados en concesión, se requiere que el Municipio de Medellín adopte las medidas administrativas que considere pertinentes para garantizar que el concesionario suministre información sobre el periodo durante el cual se espera sean utilizados los activos o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener de los mismos en la explotación de las actividades reservadas a la entidad concedente.

Como parte de la información proporcionada por el concesionario, se debe incluir información sobre diferentes aspectos que inciden en la estimación de la vida útil de los bienes, como por ejemplo, el desgaste físico esperado, los programas de reparaciones, mantenimiento, adiciones y mejoras, la obsolescencia técnica o comercial, entre otros.

En el caso del mobiliario urbano clasificado como bienes de uso público entregados en concesión, el Municipio de Medellín debe acordar con el concesionario el suministro de información relativa al periodo durante el cual se espera sean usados los bienes en el desarrollo y explotación de las actividades reservadas a la concedente. Adicionalmente, información sobre el uso que se le dará a los activos, el desgaste físico previsto y los programas de mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento y conservación, entre otros aspectos.

En relación con la estimación de la vida útil de los activos intangibles que hacen parte de un acuerdo de concesión, la información provista por el concesionario debe señalar el periodo durante el cual se espera que los activos sean usados o el número de unidades de producción o similares que podrían obtener de los mismos para proporcionar un servicio en nombre de la concedente. En el evento en que no pueda efectuarse una estimación fiable del periodo o de las unidades de producción o similares mencionadas, se presumirá que la vida útil del activo intangible es indefinida.

Adicionalmente, el Municipio de Medellín acordará con el concesionario que se le proporcione información sobre los activos intangibles originados en derechos legales o contractuales, considerando que la vida útil de estos activos, corresponderá al menor periodo entre el tiempo en que se usará el activo y el plazo establecido conforme a los términos contractuales o legales.

Ahora bien, cuando el plazo para usar un activo intangible asociado a un derecho legal o contractual pueda renovarse, la vida útil incluirá el periodo de renovación siempre que el costo de renovación no sea significativo, en caso contrario, se considerará como un nuevo activo intangible que deberá reconocerse en la contabilidad de la concedente.

CONCEPTO No. 20172000075751 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Fontur.

Doctor
NILSON ORLANDO BARBOSA FANDIÑO
Analista contable
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500078012, del 30 de noviembre de 2016, en la cual plantea que FONTUR, patrimonio autónomo creado mediante el contrato de Fiducia Mercantil No. 137/2013 del 28 de agosto de 2013, suscrito entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En la actualidad, este fideicomiso tiene suscritos cinco (5) contratos de arrendamientos, sobre igual número de inmuebles a los que se ha realizado una evaluación preliminar, sin embargo, por la misma estructura contractual establecida, nos surgen inquietudes sobre las cuales se requiere pronunciamiento por parte de la CGN a efecto de determinar el adecuado proceso para el reconocimiento, medición y revelación.

En el artículo 22 de la Ley 1558 de 2012 ordeno que: “Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes”.

Por lo anterior, FONTUR ha recibido bienes que tienen vocación turística de la Sociedad de Activos Especiales, El Ministerio de Comercio Industria y Turismo y de la Corporación Nacional del Turismo, para su administración por medio de cesión de contratos en los cuales el Patrimonio Autónomo actúa como intermediario.

A partir de la suscripción y cesión de los contratos de arrendamiento, el arrendatario continuara a cargo de las obligaciones relacionadas con la tenencia, dotación, reparación, reposición adecuación, administración, operación y mantenimiento del bien. En ese sentido continuara por parte del arrendatario la guarda, custodia y conservación de los bienes entregados en arrendamiento.

En desarrollo de los contratos, el arrendatario tiene derecho a explotar económicamente los bienes entregados en arrendamiento, a través del desarrollo de la actividad económica de servicio de hotelería y de todas aquellas derivadas o conexas de esta.

Como contraprestación el arrendatario se compromete a pagar al Patrimonio Autónomo - FONTUR - una remuneración fija o variable, dependiendo del tipo de contrato.

Dentro de los contratos se establecen un plan de Inversiones a ejecutar, donde el arrendatario se compromete a realizar por su cuenta y riesgo inversiones de capital con el objetivo de realizar obras de mantenimiento y remodelación así como las actividades necesarias para la administración y operación de los inmuebles que conforman el bien entregado y así garantizar su competitividad.

Los recursos aportados por el arrendatario, para cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior se amortizaran durante la etapa de operación y explotación en su totalidad, descontando periódicamente del canon de arrendamiento la suma establecida en el contrato.

De otra parte, el arrendatario constituye bajo su propio nombre y control una cuenta de ahorro o fondo de inversión colectiva (Cuenta de Inversión y Gastos o Reposición) con el fin de realizar los diferentes pagos según el contrato.

Los recursos aquí depositados tendrán como destinación:

- La reposición de muebles, enseres, equipos o activos fijos que hayan agotado su operatividad.
- Reparaciones estructurales.
- Inversiones necesarias y
- Los gastos requeridos por el hotel como impuesto predial, valorizaciones, avalúos entre otros.

Estos gastos serán con cargo de la cuenta de Inversión serán ejecutados y administrados por el arrendatario, previa autorización del Patrimonio Autónomo — FONTUR.

El arrendatario periódicamente informara al Patrimonio Autónomo sobre el estado de la cuenta, anexando:

- Certificación o extracto donde conste el saldo de la cuenta de inversión.
- Un informe del valor ejecutado y pendiente por ejecutar con cargo a la cuenta de inversión.

Los excedentes de los recursos económicos que se encuentren en esta cuenta de inversión a la fecha de terminación del contrato, pertenecerán al Patrimonio Autónomo - FONTUR.

Es importante considerar que los bienes adquiridos mediante este esquema normalmente reemplazan los activos entregados en arrendamiento. Al momento de la liquidación de los contratos los bienes entregados inicialmente y los que fueron objeto de reposición deben ser reintegrados al Patrimonio Autónomo FONTUR sin ninguna compensación.

Es importante resaltar que actualmente los activos relacionados con estos contratos se encuentran registrados en las cuentas de orden del Patrimonio Autónomo - FONTUR, los

Es importante resaltar que actualmente los activos relacionados con estos contratos se encuentran registrados en las cuentas de orden del Patrimonio Autónomo - FONTUR, los cuales no cuentan con avalúos actualizados, debido a que no se ha definido quien debe asumir este costo y no hay presupuesto disponible para tal fin.

Al respecto, se solicita conceptualizar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Estos activos deben reconocerse en los Estados Financieros del Patrimonio?
2. ¿Cuál debe ser el tratamiento y clasificación de estos activos?
3. ¿Con que valor se deben reconocer estos bienes?
4. ¿El Patrimonio Autónomo debe reconocer en sus estados financieros los recursos consignados por el arrendatario al fondo de inversión y gastos?
5. ¿Los bienes adquiridos por el contratista con recursos del fondo de reposición que se utilizan en la operación del establecimiento, deben reconocerse en los estados financieros del Patrimonio Autónomo y cuál sería el tratamiento contable a considerar?
6. ¿Cuál sería el tratamiento contable de los recursos recibidos, por el canon de los arrendamientos de estos bienes administrados por el Patrimonio Autónomo, teniendo en cuenta que somos intermediarios?

En virtud de los contratos, los arrendatarios se comprometen a invertir unos recursos adicionales, con destino a realizar obras de los bienes, los cuales controla el arrendatario bajo un aval de FONTUR. Cabe resaltar que dichos recursos son amortizados, es decir, descontados del canon de arrendamiento hasta terminar el valor de la inversión. Teniendo en cuenta lo anterior:

7. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable para los aportes, así como las adiciones y mejoras realizados a través de este plan de inversión por el arrendatario?
8. ¿Debería reconocerse una obligación presente calculada a costo amortizado teniendo en cuenta que el arrendatario descuenta directamente del canon una parte de esta inversión?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales.

La Ley 1558 de 2012, “Por la cual se modifica la Ley 300 de 1996 - Ley General de Turismo, la Ley 1101 de 2006 y se dictan otras disposiciones”, establece en su Capítulo II – De los Recursos, que:

ARTÍCULO 21. Los recursos señalados en el artículo 1o y 8o de la Ley 1101 de 2006, así como los asignados en el Presupuesto Nacional para la infraestructura turística, promoción y la competitividad Turística, y el recaudo del Impuesto al Turismo, formarán parte de los recursos del Fondo de Promoción Turística que en adelante llevará el nombre de Fondo Nacional de Turismo (Fontur) y se constituirá como Patrimonio Autónomo con personería jurídica y tendrá como función principal el recaudo, la administración y ejecución de sus recursos.

PARÁGRAFO. Como parte de la infraestructura turística, las cámaras de comercio en asocio con el Fondo Nacional de Turismo, la Nación, las entidades territoriales, con otras entidades públicas o privadas, o individualmente, continuarán destinando recursos de origen público o privado provenientes del desarrollo de sus actividades a la creación y operación de centros de eventos y convenciones y de recintos feriales mediante la celebración de eventos, congresos y actividades feriales, con el fin de que contribuyan a la generación de empleo y al desarrollo turístico de sus regiones.

ARTÍCULO 22. Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para la preparación de preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de

cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

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

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

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

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

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.

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco normativo para entidades de Gobierno, menciona los siguientes aspectos relacionados con los temas objeto de la consulta:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

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

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes

a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a. el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

- e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

(...)

16.3 Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1 Reconocimiento y medición

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.

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.

Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la norma que le sea aplicable al activo arrendado.

El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar.

(...)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, que establece las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, menciona que:

“1. PROCEDIMIENTO A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 01 de enero de 2017.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades. Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e históricos y Culturales, Bienes entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen los criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías y Otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad clasificará cada parte de manera separada, siempre que estas partes puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en arrendamiento financiero. Si no fuera así, la entidad clasificará la propiedad como de inversión cuando se utilice una porción insignificante de la misma para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos.

- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 693 de 2016, determinó en su Artículo No. 2 que:

“ARTICULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

CONCLUSIONES

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

Preguntas No. 1, 2 y 3

De acuerdo a los objetos y condiciones de los contratos referidos, la entidad contable pública, siendo en este caso el patrimonio autónomo FONTUR, cede la aprovechamiento económico de los activos mencionados a los contratistas, en el marco de las limitaciones contractuales establecidas, a cambio de que éstos administren, inviertan, operen y mantengan dichos activos, en desarrollo de actividades desarrolladas por cuenta y riesgo de ellos mismos. Con base en lo anterior, considerando que a través de los contratos, y durante un periodo determinado, se cede el derecho a utilizar los activos mencionados, y a cambio de ello, FONTUR percibe una serie de pagos, que en cada caso se encuentra estipulado, se configura la existencia de un acuerdo de arrendamiento en los casos analizados.

Ahora bien, en función de lo anterior, se hace necesario evaluar la naturaleza de dichos acuerdos de arrendamiento con base en su esencia económica, esto con el fin de establecer si es FONTUR la entidad que ejerce el control sobre los activos referidos. En línea con esto, resulta importante precisar los siguientes aspectos:

- De acuerdo a la Ley 1558 de 2012, FONTUR patrimonio autónomo creado para la promoción del turismo, cuenta con personería jurídica, es decir, tiene la capacidad de asumir derechos y obligaciones; se conforma con recursos asignados del Presupuesto Nacional, el recaudo del impuesto al turismo, los bienes inmuebles que señala el Artículo 22 de la Ley antes mencionada, entre otros; y tiene la función de administrar o enajenar tales recursos;
- la titularidad legal, que se manifiesta por la transferencia realizada de pleno derecho de todos los bienes constitutivos del Fondo, según lo establecido en el Capítulo II de la Ley 1558 de 2012;

- sobre los activos involucrados en los acuerdos de arrendamiento, y a través de los contratos establecidos, se cuenta con un derecho exigible respecto a la capacidad de generar beneficios económicos, esto es, la remuneración correspondiente que recibirá la entidad
- FONTUR no transfiere la propiedad de los activos al finalizar los plazos de arrendamiento.

Teniendo en cuenta los elementos anteriores, se configura una situación de control por parte de FONTUR sobre los activos objeto de los acuerdos de arrendamiento, toda vez que en consideración de los parámetros legales que fijan su creación como patrimonio autónomo y del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, la entidad cuenta con la capacidad para usar tales activos, o en este caso, limitar el uso de los mismos, con el fin de generar beneficios económicos futuros, razón por la cual deben reconocerse dentro de sus estados financieros.

Considerando los argumentos descritos previamente, además de reconocer los activos, FONTUR tendrá en cuenta que al dar aplicación a la Resolución 533 de 2015, deberá también aplicar las instrucciones establecidas en el Instructivo 002 de 2015 con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el objetivo principal de los activos analizados es generar rentas en condiciones de mercado, se reconocerán como propiedades de inversión, y por ende, se tendrán en cuenta, entre otros parámetros, la eliminación de las valorizaciones reconocidas al 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones; y, la elección del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, valor de mercado, costo de reposición, costo de reposición a nuevo depreciado o el valor actualizado en un periodo anterior, como alternativa de medición para dichos elementos al 01 de enero de 2018.

Preguntas No. 4, 5, 6, 7 y 8

Con base en las especificaciones contractuales, los contratistas deben realizar la reposición de todos los activos necesarios para realizar la operación prevista en los acuerdos de arrendamiento, y al término de éstos, tales activos deberán ser entregados al patrimonio autónomo. De acuerdo a lo anterior, FONTUR deberá también reconocer los activos que el contratista se obliga a reponer durante el desarrollo de los contratos, y que serán entregados a la entidad en su finalización, contra el menor valor de la cuenta por cobrar generada por el arrendamiento, no configurándose una cuenta por pagar por parte de FONTUR al no existir una obligación a entregar un flujo de efectivo, ya que el valor

desembolsado por los contratistas en la adquisición de dichos activos, se descuenta del canon de arrendamiento a favor de la entidad contable pública.

El momento de reconocimiento de los activos antes mencionados estará sujeto al cumplimiento de las condiciones establecidas para tal fin en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno. Con posterioridad al reconocimiento, dichos activos se medirán de acuerdo con lo definido en la norma de propiedades, planta y equipo, considerando que son empleados en la operación de los activos, o en el caso de edificaciones, de acuerdo a la norma de propiedades, de inversión.

Si bien el fondo de reposición, que para ambos contratos tiene como destinación específica la realización de desembolsos relacionados con obras, adquisiciones, reparación o sustitución de activos y el pago de gastos en el marco de los desembolsos que se autoricen en virtud del cumplimiento de los contratos, los recursos que allí se encuentran son siempre administrados por los contratistas, razón por la cual deben realizar el reconocimiento de los recursos allí depositados, toda vez que son ellos los que ejercen el control sobre dichos fondos.

CONCEPTO No. 20172000090421 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Arrendamiento operativo de equipos de cómputo por un plazo de 36 meses.

Doctor

LEONARDO ANDRÉS URREGO CUBILLOS

Jefe Oficina Asesora de Planeación

Universidad Nacional Abierta y a Distancia

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004320-2, del día 25 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre la forma correcta del tratamiento de un contrato de leasing operativo para equipos de

cómputo que tendrá un plazo de 36 meses (enero de 2018 a diciembre de 2020). Tomando en cuenta que la solicitud se realiza debido a los cambios que se han producido en la normatividad contable y que pueden afectar los resultados en los estados financieros, y que para la presente oportunidad el arrendatario es la Universidad, quien ya ha realizado la transición a NIIF y por lo cual debe proyectar su situación económica teniendo en cuenta dicha inversión.

Con el concepto solicitado se busca tener claridad sobre el correcto uso e interpretación de la nueva normatividad, es decir;

“¿Qué impacto tiene para las finanzas de la Universidad el uso de la figura de arrendamiento operativo, teniendo presente que a partir de 2019 la forma de manejo contable sufrirá modificaciones?

En caso de estar aplicando la norma NIC 17 durante el periodo del año 2018, ¿sería indispensable el cambio a partir de 2019 a NIIF 16? ¿O por el contrario se recomendaría iniciar la aplicación desde su inicio?”

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

CONSIDERACIONES

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el

arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables. (...)

16.3. Arrendamientos operativos (...)

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1 Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

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)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)

5111 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad. (...)

5211 – GENERALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades. (...)"

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito realizar la siguiente precisión:

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013); c) la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y d) la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

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

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

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

De lo anterior, se concluye que las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, ni las NIIF como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación.

En relación a su consulta se da claridad previamente a el hecho de que, por medio de la clasificación de las entidades públicas emitida por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas conforme a los criterios contemplados en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la Universidad Nacional Abierta y a Distancia está clasificada como Entidad de Gobierno, razón por la cual y de acuerdo a la Resolución N° 693 del 2016, emitida por la CGN, en su Artículo 1° el primer periodo de aplicación de la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, es el comprendido entre 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018.

Ahora bien, de acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente y en relación con sus consultas se puede concluir:

1. Sobre el impacto que tiene para las finanzas de la Universidad el uso de la figura de arrendamiento operativo, me permito informarle que no es viable pronunciarse al respecto, toda vez que esa Entidad no puede pensar en la aplicación de las NIC 17 y NIIF 16, de conformidad con lo que se expresó en los párrafos anteriores.

2. En relación a la aplicación de la NIC 17 para el año 2018 o NIIF 16 en el año 2019 o la aplicación anticipada de la NIIF 16, y tomando en cuenta lo previamente expuesto en relación con la clasificación de la Universidad como Entidad de Gobierno, de acuerdo al Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, se reitera que no procede la aplicación de las normas NIC o NIIF para esa entidad, puesto que ésta se encuentra sujeta a lo dispuesto en la Resolución 533 del 2015 y sus modificaciones, por lo cual en relación a contratos de arrendamiento deberá aplicar para el reconocimiento y medición de dichos contratos celebrados, lo indicado en el numeral 16 del Capítulo I. Activos, de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, del Marco Normativo anexo a esa Resolución.

Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones , en el caso de un arrendamiento operativo no se realiza reconocimiento del activo que se esté arrendando durante la ejecución del contrato, pero durante el plazo fijado se reconocerá una cuenta por pagar acreditando la subcuenta 249058 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un gasto en la subcuenta 511118 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 5111 – GENERALES o 521116 – Arrendamiento operativo, de la cuenta 5211 – GENERALES, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000091451 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Depósitos entregados en garantía Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada a los edificios.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Depósitos entregados en garantía Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Registro de Multas por demandas cuyo recaudo es recibido por el DTN Registro de adquisición de armas Contabilización de Aires Acondicionados Contabilización de Puestos de trabajo adquiridos en la remodelación efectuada al edificio.

Señora:

HILDA ESPERANZA GONZALEZ AVELLANEDA

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Procuraduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043522, del 27 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Teniendo en cuenta que en la Procuraduría General de la Nación se desarrollan labores de depuración contable para el establecimiento de saldos iniciales (1 de enero de 2018) y se están elaborando las políticas contables y operativas que regirán a partir del 1 de enero de 2018, para dar cumplimiento a lo establecido en el instructivo 002 de 2015, en Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones a los lineamientos la Resolución 357 de 2008 y Resolución 193 de 2016 sobre Control Interno Contable, cordialmente solicito concepto sobre los siguiente temas:

Indicar la vigencia del concepto 2122000031951 del 8 de noviembre de 2012, dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, respecto al Reconocimiento de las multas originadas en sanciones a particulares, en procesos disciplinarios.

En la PGN las multas se reconocen en las subcuentas 140102- Multas y 411002 Multas y el proceso de cobro coactivo lo adelanta el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Tal situación se revela en Notas a los Estados Financieros.

Es importante establecer si bajo la regulación expedida por la CGN mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y a la luz del concepto de Activo, en la PGN se debe continuar reconociendo este derecho e ingreso. Pues consideramos que este hecho económico no cumple con dicha definición para la PGN ya que la entidad no ejerce control sobre esos recursos y no representan un beneficio económico futuro. Todos los recursos ingresan a la DTN y forman parte del Presupuesto General de la Nación.

2. Indicar la vigencia del concepto 90339 de Mayo de 2007 expedido por la Contaduría General de la Nación, el cual se refiere al reconocimiento contable del armamento.

En la PGN el armamento que fue adquirido a Indumil, se encuentra contabilizado en la Subcuenta 934620-Otros Activos y en su correlativa por contra.

3. En medio del proceso de revisión y depuración de los bienes de la entidad encontramos que la PGN posee aires acondicionados de tres tipos, aires centrales con plantas enfriadoras que conducen el aire refrigerado hacia las oficinas mediante ductos; aires acondicionados de ventana y tipo Split que son fácilmente desmontables pero que requieren instalación técnica para cambiar su ubicación y aires portátiles que pueden ser trasladados sin necesidad de ningún tipo de adecuación. Hemos revisado el concepto emitido por la CGN bajo el número 20162000000361 del 13-01-16 donde se indica que los aires acondicionados se pueden clasificar como mayor valor de un bien, gasto, o cargo diferido o controlarse en la cuenta 1645 - PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES Y 1650- REDES LÍNEAS y CABLES.

Teniendo en cuenta las características de los aires acondicionados que posee la entidad solicitamos que nos indiquen si es posible controlar los aires acondicionados tipo ventana, Split y portátiles como muebles y enseres y no como PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES Y REDES LINEAS y CABLES.

4. En los procesos de remodelación de las sedes de la PGN se acostumbra incluir la compra e instalación de los puestos de trabajo con sistemas de oficina abierta, estos módulos no son facturados según el número de puestos de trabajo instalados; lo facturado es el número de paneles, superficies de diferentes medidas, postes y cajoneras utilizadas. Con posterioridad a su instalación es habitual que se desmonten partes de varios puestos o se corten superficies para adecuar más lugares de trabajo.

Teniendo en cuenta esta situación deseamos consultar cual sería la manera más adecuada de reconocer estos bienes contablemente, pues hemos analizado el concepto 97913 del 2007 pero persisten nuestras dudas respecto a si es posible reconocerlos como un único bien (muebles y enseres), como un mayor valor del inmueble cuando este último es de la entidad, o manejar todo el sistema instalado en un inmueble como un componente.

Respetuosamente solicito que los conceptos se fundamenten tanto en el Régimen de la Contabilidad Pública expedida mediante la Resolución 354 de 2007 y que se aplicará hasta el 31 de diciembre de 2017, así como bajo los criterios del nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015.”

CONSIDERACIONES

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

2) Registro de Armas adquiridas a Indumil

“El artículo 223 de la Constitución Política establece que “Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente. Este permiso no podrá extenderse a los casos de concurrencia a reuniones políticas, a elecciones, o a sesiones de corporaciones públicas o asambleas, ya sea para actuar en ellas o para presenciarlas.

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2535 de 1993, por medio del cual se fijan los requisitos para la tenencia y porte de armas, municiones, explosivos y sus accesorios, entre otros, expresa en su artículo 3º “Permiso del Estado.- Los particulares, de manera excepcional, solo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base a la potestad discrecional de la autoridad competente”.

El artículo 10 del Decreto en mención establece: “Armas de uso civil.- Son aquellas, que con permiso de autoridad competente, pueden tener o portar los particulares (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la tenencia o porte de armas y municiones, señala el artículo 16º que “Se entiende por tenencia de armas su posesión, dentro del bien inmueble registrado en el correspondiente permiso, del arma y sus municiones para defensa personal. La tenencia sólo autoriza el uso de las armas dentro del inmueble, al titular del permiso vigente y a quienes siendo sus moradores permanentes o transitorios asuman dicha defensa”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 20 señala que el permiso es la autorización concedida por el Estado con potestad discrecional de la autoridad militar competente, concedido a las personas naturales o jurídicas.

El artículo 22 define el permiso por tenencia, como “aquel que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al costo del uso de las armas en poder de particulares, el artículo 37 del Decreto 2535 de 1993 expresa: “A partir de la vigencia de este decreto, para la expedición del permiso para tendencia o para porte de armas y la entrega de las mismas, el interesado deberá cancelar su valor. A la expiración del término del permiso (...), el arma deberá ser devuelta a la autoridad militar competente y su valor inicial o el mayor valor que resulte del avalúo, será devuelto al titular, salvo en los eventos de pérdida de vigencia del permiso para decomiso del arma”. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la Constitución otorgó al gobierno el monopolio de las armas, por lo tanto no son de propiedad de las personas naturales o jurídicas que las poseen con el aval o permiso del gobierno. En ese orden de ideas, las armas no pueden ser registradas como propiedad, planta y equipo, y por consiguiente el pago correspondiente a su uso y tenencia, constituye un activo intangible representado a través del salvoconducto que se le entrega para su porte”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1425 DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas.
- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

5211- GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910- Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

SE DEBITA CON:

- El valor de la causación por cada concepto.
- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

3) Contabilización de Aires Acondicionados

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1650 REDES, LINEAS Y CABLES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las redes, líneas y cables para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1620- Maquinaria, Planta y Equipo en Montaje, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- El costo de adquisición, instalación y otras erogaciones necesarias para poner en servicio las redes, líneas y cables.
- El valor de las redes, líneas y cables que se incorporen, una vez surtidos los correspondientes trámites de legalización.
- El valor de las mejoras o adiciones.
- El costo trasladado de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las redes, líneas y cables enajenados o trasladados a cualquier título.
- El valor de las redes, líneas y cables retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción u otras causas.

- El valor de las redes, líneas y cables en mantenimiento.

4) Registros de Bienes Muebles y Enseres

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1665 MUEBLES, ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los muebles, enseres y equipo de oficina para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406- Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1625-Propiedades, Planta y Equipo en Tránsito, 1635-Bienes Muebles en Bodega, 1636-Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento, 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

SE DEBITA CON:

- El costo de adquisición o producción de los muebles, enseres y equipo de oficina, más todas las erogaciones necesarias para su adquisición.
- El valor de los bienes que se reciban en calidad de donación, cesión, aporte o que se incorporen, una vez surtidos los trámites de legalización.
- El valor de las adiciones y mejoras.
- El valor de los bienes trasladados de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se enajenen o transfieran a cualquier título.
- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otra causa.

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladados a mantenimiento.

RESOLUCION N° 533 DE 2015 ENTIDADES DE GOBIERNO

1- El Registro de Multas

El Manual de Procedimientos contables para Entidades de Gobierno en su capítulo III procedimiento contable para el registro de operaciones interinstitucionales, expedido mediante la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, establece:

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

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

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido asignados a una entidad, y que no correspondan a derechos u obligaciones de esta, se reclasificarán temporalmente en la tesorería centralizada debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 240720- Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE,

reasignando los recaudos a la entidad que tenga registrado el derecho o deba reconocer la obligación.

2- Registro de Armas Adquiridas a Indumil

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.

3- Registro de Aires Acondicionados

El artículo 655 del Código Civil define el concepto de los bienes muebles de la siguiente manera:

“ARTICULO 655. Muebles son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sean moviéndose ellos a sí mismos, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.”

“ARTICULO 658. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento.

Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste.

Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES

Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1650 REDES, LINEAS Y CABLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las redes de distribución, recolección y alimentación, así como las líneas y cables de interconexión, transmisión y conducción, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las redes, líneas y cables de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo. (Subrayado fuera de texto).

SE DEBITA CON:

- El costo de las redes, líneas y cables adquiridos.
- El valor de las redes, líneas y cables recibidos en una transacción sin contraprestación.
- El valor de los componentes que se incorporen al elemento.
- El valor de las mejoras.
- El valor de las redes, líneas y cables trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las redes, líneas y cables enajenados.
- El valor de las redes, líneas y cables entregados en una transacción sin contraprestación.
- El valor de las redes, líneas y cables dados de baja por destrucción u otras causas.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición de redes, líneas y cables
- El valor de las redes líneas y cables trasladado a otras cuentas.

4- Registro de Muebles y Enseres adquiridos

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 de 2016 establece:

1665 MUEBLES Y ENSERES Y EQUIPOS DE OFICINA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como aquellos destinados para apoyar la gestión administrativa. También incluye los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

SE DEBITA CON:

- El costo de los muebles, enseres y equipo de oficina adquiridos.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina recibidos en una transacción sin contraprestación
- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- El valor de las mejoras.

- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los muebles, enseres y equipos de oficina enajenados o transferidos.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina entregados en una transacción sin contraprestación.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina que se den de baja por destrucción u otras causas.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición muebles, enseres y equipos de oficina.
- El valor de los muebles, enseres y equipo de oficina trasladado a otras cuentas.

CONCLUSIONES

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

- a. Respecto del concepto 20122000031951 del 8 de noviembre de 2012, este Despacho se permite comunicarle que el procedimiento sobre el tratamiento contable de multas de que trata ese concepto, se encuentra vigente.
 1. Partiendo de las disposiciones anteriormente mencionadas, se concluye que las armas que tienen las entidades contables públicas no son de su propiedad sino que pertenecen al Estado. El concepto 90339 de mayo de 2007 surtió modificaciones respecto del registro de armas con ocasión de la expedición del concepto N° 2010-5143139, quedando de la siguiente manera: a) los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. b) El costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL, quien deberá restituir el valor de las armas de conformidad con el avalúo realizado.

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

2. De conformidad con la norma técnica para el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo, y el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los mismos, los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.

4. Los bienes que siendo muebles por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, podrán reconocerse en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640- EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.

Por su parte los bienes muebles adheridos, en la medida que el objeto de los mismos no corresponda al uso, cultivo o beneficio del inmueble, sino a la atención y prestación de un servicio distinto a la funcionalidad de la edificación, aunque se encuentran anclados permanentemente al inmueble, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-Propiedades, planta y equipo, de cara a su naturaleza y funcionalidad.

MARCO NORMATIVO RESOLUCION N° 533 DE 2015

Las multas impuestas por la Procuraduría cuyo recaudo efectúa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en concordancia con el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales expedido mediante la Resolución N° 006 de 2017, se deben registrar en la siguiente forma:

Una vez se efectúe el recaudo, la DGCPTN registrará un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la

subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte la PGN debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico. Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080- Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE.

- Con respecto del registro de adquisición de armas en el nuevo marco normativo se establece que los registros originados por el pago de salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deberán ser registrados en la cuenta 5111-GASTOS GENERALES subcuenta 51159-Licencias y Salvoconductos y el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL deberán registrarse en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados de la cuenta 1909-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS, o 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

- Para el tratamiento contable de los aires acondicionados bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 3 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.
- Para el tratamiento contable de los puestos de trabajo bajo lo establecido en el marco de la Resolución N° 533 de 2015, pueden tomarse los mismos criterios desarrollados en el numeral 4 del acápite Régimen de Contabilidad Pública – Precedente, expuesto anteriormente en estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000091471 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Subvenciones Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, y bienes entregados en administración.

Doctora
 HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO
 Coordinador Grupo de Contabilidad Subdirección Financiera
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043812 del 28 de septiembre de 2017 en la cual manifiesta que las cuentas 192001-Bienes Entregados en Administración y 192005-Bienes Muebles Entregados en Comodato, que actualmente utiliza la entidad para registrar la entrega de bienes adquiridos en los diferentes Convenios suscritos por el Ministerio, a terceros mediante contratos de Administración y/o Comodato, no se encuentran incluidas en el catálogo de cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015. En consecuencia solicita se le informe en cuales cuentas se debe hacer la homologación o se le indique si puede utilizar la cuenta de orden deudora 8347-Bienes entregados a terceros. Lo anterior con el objetivo de efectuar el cargue de saldos para la aplicación del marco normativo para entidades de gobierno y en adelante efectuar los registros contables correspondientes.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

- **Subcuenta 192005-Bienes entregados en comodatos**

Con relación al reconocimiento de bienes entregados a terceros, en particular sobre los contratos de comodato, le informo que mediante la comunicación N° 20162000023571 de 02-09-2016 (que puede ser consultado en la página web de la CGN), dirigida a la Doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, la CGN señaló el procedimiento que las entidades del ámbito de aplicación de la Resolución N°

533 de 2015 deben aplicar para el registro de los hechos derivados de los contratos de comodato, en los siguientes términos:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o, el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 — DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

2. Reconocimiento de las erogaciones que debe ejecutar el Municipio en el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento o recuperación de un activo transferido mediante un contrato de comodato, cediendo los riesgos y las ventajas sustanciales asociados al mismo.

Cuando el Municipio, mediante un contrato de comodato, cede el control sobre un activo y, adicionalmente, debe ejecutar su presupuesto para atender el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento, recuperación, seguros o el suministro de bienes, entre otras erogaciones relacionadas con ese bien, estos hechos se tratarán de forma independiente al registro mediante el cual se reconoce la transferencia del bien.

Para tal efecto, el Municipio debe reconocer un débito la subcuenta 542390-Otras transferencias de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entidad receptora o comodataria es una entidad de gobierno; en tanto que si la entidad comodataria es una empresa pública o una entidad de derecho privado, registrará un gasto en la Subcuenta 542490- Otras subvenciones de la Cuenta 5424 SUBVENCIONES.

Cuando la entidad comodataria es una entidad de derecho público, reconocerá el mejoramiento o rehabilitación como un mayor valor del activo transferido, en tanto que el mantenimiento o la recuperación del activo, os seguros o el suministro de materiales como un gasto o costo, según el caso, acreditando con ello la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando se trate de una entidad de gobierno o la Subcuenta 443090- Otras subvenciones de la Cuenta 4430-SUBVENCIONES, si la entidad comodataria es una empresa pública.

Si mediante el contrato de comodato no se cede el control, corresponde a la entidad comodante reconocer el gasto o costo correspondiente al mantenimiento y recuperación en que incurra, o un mayor valor del activo, cuando se trate del mejoramiento o la rehabilitación del activo cedido.”

Por lo anteriormente expuesto, la subcuenta 192005–Bienes Muebles Entregados en Comodato, no fue incluida en el catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, por cuanto el registro contable de los bienes entregados en comodato debe atender el principio de esencia sobre forma incluido en lo Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. En consecuencia el Ministerio debe dar aplicación al concepto enunciado anteriormente del cual anexo copia por corresponder al caso consultado.

- **Subcuenta 192001- Bienes Entregados en Administración**

Mediante el concepto No.Radicado CGN N° 20162000036971, dirigido al doctor Miguel Darío Beltrán del Ministerio de Minas y Energía, en el cual se estipula:

“Al respecto de su consulta, a la luz del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, se concluye que para efectos del tratamiento contable que se le debe dar a los bienes entregados a terceros, inicialmente se debe evaluar la tenencia de control sobre los mismos. Por lo tanto, para reconocer los bienes en su situación financiera, el Ministerio debe como mínimo:

- Confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar la entrega del bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establecer si obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definir si tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

- Verificar si asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

De la evaluación de los lineamientos anteriores y, partiendo de la intención de entregar los activos a cada operador, pueden surgir los siguientes escenarios:

a) Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

En tal caso, el Ministerio no debe incluir los activos para efectos de la determinación de los saldos iniciales a partir de lo dispuesto en el mencionado Instructivo. Esta baja deberá registrarse debitando la amortización relacionada, y acreditando el valor de los bienes entregados a terceros; la diferencia entre estos valores afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Cuando el Ministerio retire el activo entregado, deberá controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b) Transferencia condicionada de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Ministerio deberá dar de baja el bien, registrando la diferencia resultante como un activo diferido, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto. El reconocimiento se hará mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad

receptora es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, momento en el cual se reconoce el respectivo gasto.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias del Ministerio: En este caso, el Ministerio no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. El reconocimiento como activo obedecerá a lo indicado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015, partiendo del criterio establecido para bienes entregados en concesión, utilizando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de cuentas para entidades de gobierno.”

Por lo expuesto corresponde al Ministerio aplicar lo dispuesto en el concepto anteriormente relacionado del cual se anexa copia por corresponder al caso planteado en la consulta.

CONCEPTO No. 20172000103771 DEL 15-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contables de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación

Coronel
GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044512, del 03 de octubre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“En atención a la Misión que desarrolla el Instituto de Casas Fiscales del Ejército el cual es “Desarrollar planes, programas y proyectos de vivienda fiscal, y suministrarla por el sistema de arrendamiento al personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles del Ejército, con eficiencia y calidad, contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar”.

En relación a lo anterior se solicita se conceptúe el procedimiento para el tratamiento de los bienes de uso permanente sin contraprestación ya (Sic) el Instituto de Casas Fiscales del Ejército posee en administración más de 4061 viviendas de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional y de acuerdo a la resolución 620 de 2015 modificada por la resolución 468 de 2016 esta subcuenta desaparece del Catálogo de cuentas; como se ajustaría la cuenta 325531 Bienes de Uso Permanente Sin Contraprestación a 31 de Diciembre de 2017”.

CONSIDERACIONES

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

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el

recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor

inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. (...)

16.1 Clasificación

3. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda”. (Subrayados fuera de texto)

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo IV. INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

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

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto N° 20162000026061, el 09 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Auris Margarita Mendoza Ureche, coordinadora del grupo de gestión financiera del Instituto Caro y Cuervo, en el cual se dio el siguiente tratamiento a los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación, así:

"La entidad contable pública, respecto de los bienes de uso permanente sin contraprestación, debe analizar cuál de estos cumplen los criterios para su reconocimiento a título de propiedades, planta y equipo por concepto de bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, determinando si posee el control, percibe los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio sustancial, y alternamente verificando si se dispone de una medición monetaria fiable. De ser así, la entidad los registrará en alguna de las subcuentas con denominación "... de propiedad de terceros", de las cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o de lo contrario, deberá revelar la situación en notas a los estados financieros.

Ahora bien, la entidad de gobierno que entrega el bien evaluará si transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad receptora y de ser así procederá a revelar la operación en notas a los estados financieros y desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, además de controlarlo en cuentas de orden deudoras. De lo contrario, deberá mantener el activo en los estados financieros e igualmente revelar en notas".

CONCLUSIONES

La entidad respecto a los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, deberá evaluar cuál de estos cumplen los criterios para ser incorporados dentro de sus estados contables como activo, esto es, cuando se trate de recursos controlados, es decir, cuando puede decidir el propósito para el cual se destina el bien, obtiene sustancialmente los beneficios económicos o potencial de servicios que se espera fluyan del recurso, puede prohibir a terceras personas el acceso al bien y asume sustancialmente los riesgos asociados, entre otros aspectos.

Por tanto, de presentarse el caso planteado en el párrafo anterior, el Ministerio de Defensa Nacional desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente deberá controlar el bien en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, deberá acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, respecto a los saldos que a 31 de diciembre de 2017 presente el Instituto en la cuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, en la preparación de los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, se llevará como un ajuste por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

CONCEPTO No. 20172000106261 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Procolombia.

Doctor
MAURO HERNÁN PANTOJA DELGADO

Institución Universitaria Colegio Mayor del Cauca
Popayán

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500077222, del 19 de octubre de 2017, en la cual plantea que al evaluar la aplicación del Instructivo 002 de 2015, se concluyó que la eliminación de las valorizaciones (y los respectivos saldos en el superávit por valorización) de propiedades, planta y equipo generaría un impacto alto para la entidad, tanto en el activo como en el patrimonio.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Podría la entidad aplicar el modelo de revaluación, reconociendo el valor revaluado como mayor valor del activo con el fin de disminuir el impacto generado por la eliminación antes planteada?
2. ¿Podría entenderse que la alternativa de medición que consiste en tomar el valor actualizado en un periodo anterior para propiedades, planta y quipo, contemplada en el Instructivo 002 de 2015, corresponde al modelo de revaluación en el sector público?

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, plantea que:

“CAPÍTULO I – ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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.

(...)

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

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

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

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece que:

“(…)”

1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(…)

a. ACTIVOS

(…)

i. Propiedades, planta y equipo

(…)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(…)

- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo

depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar, que de acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se realiza con base en el costo, el cual contempla el costo inicial menos la depreciación, y descontando las pérdidas por deterioro de valor, si las hubiere, sin contemplar una revaluación posterior que se deba reconocer como mayor valor del activo.

En segundo lugar, en términos de la aplicación del Instructivo 002 de 2015, la alternativa de medición correspondiente a tomar el valor actualizado en un periodo anterior no puede entenderse como el modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo, toda vez que dicho tratamiento no se contempla en el Marco Normativo de referencia, y además, constituye solo una opción, que por única vez, podrá elegir la entidad para medir dichos activos en la fecha de transición, y que puede constituir una alternativa para disminuir el impacto que podría generar la eliminación de valorizaciones, reconocidas bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONCEPTO No. 20172000107011 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Registro para comodatario en cuentas de orden, por contratos de comodato entre entidades de gobierno

Señor

ANDRES FELIPE CARDONA FERNANDEZ

Asesor

Municipio de Concordia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500048472, del 31 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“Para la transición al nuevo marco normativo (Resolución 533), se realiza análisis de control sobre los activos recibidos, de otras entidades de gobierno, mediante contratos de comodato. La conclusión para algunos de estos contratos fue que el comodante (la otra entidad de gobierno) es quien debe mantener estos activos en sus estados financieros para el nuevo marco normativo. Sin embargo, teniendo en cuenta que en la actualidad dichos activos los registramos en cuentas de orden para efectos de control administrativo, nos surge la duda para el nuevo marco normativo cuál sería el tratamiento contable, debido a que la cuenta que actualmente utilizamos fue retirada del catálogo de cuentas bajo el nuevo marco normativo”.

Con el propósito de ampliar la información plasmada en la consulta se efectuó llamada telefónica al Municipio de Concordia, la cual fue atendida por la profesional responsable del manejo contable del municipio, aclarando que la consulta está enfocada a las cuentas para registro de cuentas de orden acreedoras.

CONSIDERACIONES

Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato:

En relación con los contratos de comodato, se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, el cual establece:

“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO

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

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa

ARTICULO 2201. 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. 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. 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 ...” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los contratos de comodato, la CGN expidió el concepto radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en

cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

(...)

Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.
(Subrayado fuera de texto)

(...)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN Representa el valor de las operaciones por concepto no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente

SE DEBITA CON:

- El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen

SE ACREDITA CON:

- El valor de la operación

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control.

SE DEBITA CON:

- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 Acreedoras de control.

CONCLUSIONES

Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de Gobierno.

De acuerdo con su consulta, donde solicita el registro de los contratos de Comodato, teniendo en cuenta que entre las dos entidades de gobierno definieron que es la comodante quien debe mantener estos activos en sus estados financieros, de conformidad con la evaluación conjunta de la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, en donde valoraron 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, corresponde a este último

mantener en sus estados financieros los activos, en la forma como está señalado en el concepto N° 20162000023571 enunciado en las consideraciones.

Por su parte, el comodatario a efectos de mantener control contable sobre estos bienes deberá registrar estos activos realizando un crédito en la subcuenta 939090 Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un débito en la subcuenta 991590 Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA; adicional a ello el comodatario deberá hacer las revelaciones de estos hechos económicos en las Notas a los Estados Financieros, en todo aquello que pueda ser útil para los usuarios de la información contable.

CONCEPTO No. 20172000107121 DEL 06-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Pagos a empleados de nómina y honorarios de profesionales que realizan supervisión de las obligaciones contractuales para la realización de las obras de infraestructura, y las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura como parte del costo de PPE. Actualización de avalúos con el IPC para el registro de saldos iniciales en el nuevo Marco Normativo.

Doctor

FÉLIX JOAQUÍN OROZCO MEJÍA

Coordinador Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004300-2, del día 22 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto en

cuanto a la medición de los bienes de propiedades, planta y equipo, que ingresan al patrimonio del ICBF en los saldos iniciales de la aplicación de la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, relacionado a las siguientes preguntas:

“1. ¿Los pagos a los empleados de nómina y los honorarios de los profesionales que realizan dentro de sus múltiples actividades, una función de supervisión de las obligaciones contractuales para determinar la ejecución física y financiera de los convenios suscritos por el ICBF de la realización de las obras de infraestructura, hacen parte del costo? Aclarando que el ICBF contrata externamente las interventorías de dichos contratos y este valor es considerado un mayor valor de la obra.

2. Las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura, ¿harían parte del costo?

3. Para efectos de registrar el saldo inicial del año 2018, de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, ¿se requiere actualizar los avalúos con el IPC desde el mes en que se registró contablemente?”

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

CONSIDERACIONES

1. y 2. En relación con el reconocimiento de los pagos por supervisión de las obligaciones contractuales de obras de infraestructura y por labores administrativas de legalizaciones de recursos de obras de infraestructura, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10.2. Medición inicial

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

las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Para efectos del saldo inicial del año 2018 que se debe registrar de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN, indica las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, en el caso de los activos son las siguientes de acuerdo al numeral 1.1. Activos,

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)”

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye sobre cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. y 2. Los pagos a los empleados de nómina y los honorarios de los profesionales que realizan una función de supervisión de las obligaciones contractuales para determinar la ejecución física y financiera de los convenios suscritos por el ICBF de la realización de las obras de infraestructura, y las labores administrativas de legalización de los recursos de obras de infraestructura, ¿hacen parte del costo?

De acuerdo a lo indicado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, en el costo de reconocimiento de las propiedades, planta y equipos de las entidades, se incluirá los incurridos por conceptos de costos de beneficios a los empleados, honorarios profesionales, entre otros; siempre y cuando estos costos se encuentren directamente relacionados con la construcción o adquisiciones de los bienes o elementos de propiedades, planta o equipos, a fin de que éstos se encuentren en las condiciones necesarias para que pueda operar de acuerdo a la forma que fue prevista por la administración de la Entidad. En caso de no cumplirse con estas condiciones, deberá registrarse un gasto.

3. Para efectos de registrar el saldo inicial del año 2018, de acuerdo con el nuevo Marco Normativo, ¿se requiere actualizar los avalúos con el IPC desde el mes en que se registró contablemente?

Para aplicare el literal d) punto iii) del numeral 1.1.9. a que se refiere el Instructivo N° 002 de 2015 para la medición de las propiedades, planta y equipo, la entidad tomará como base el último avalúo que de acuerdo con el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente, debió realizarse cada tres años. Es este avalúo el que podrá actualizarse ajustado con un índice general o específico de precios.

Ahora bien, después de cumplida la última actualización que debe efectuarse cada tres años, ordenada en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades que deberán aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la actualización indicada en el párrafo inmediatamente anterior, deberá hacerse desde el mes siguiente a la fecha del avalúo, mas no tomando como referencia la fecha de su registro.

CONCEPTO No. 20172000107761 DEL 13-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes que han sido totalmente depreciables pero que aún se encuentran en condiciones de uso Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y

	equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Cuentas de orden deudoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de uso público construidos a través de convenios interadministrativos Incorporación en el activo de los bienes reconocidos en cuentas de orden que cumplen los criterios de propiedad, planta y equipo Tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato Tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos

Doctora

LINA MARÍA VALENCIA CHAVARRIA

Líder Programa de Contabilidad y Presupuesto (E)

Área Metropolitana del Valle de Aburrá

Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030212, del 28 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Para el Área Metropolitana del Valle de Aburrá es muy importante contribuir a la generación de información ajustada a los nuevos estándares internacionales, confiable, oportuna y de calidad; es por eso, que a raíz del proceso de transición de saldos al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 533 de 2015 para la determinación de saldos iniciales y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros, para la Entidad es necesario precisar sobre los siguientes temas, dada la incidencia en el Estado de la Situación Económica y Financiera:

1. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá, mediante la celebración de Convenios Interadministrativos ejecuta obras de Bienes de beneficio y Uso Público como Vías escuelas, bibliotecas parques; estas obras, una vez terminadas se deben entregar a la

comunidad. El manejo contable que actualmente se está dando a este procedimiento, es registrar en la cuenta 1705 “Bienes de Uso Público en Construcción” y 1615 “Construcciones en Curso” mientras se ejecuta la obra. Una vez terminada la construcción se reclasifica el costo total de la obra a la cuenta 1710 “Bienes de Beneficio y Uso Público” o a la cuenta 1640 “Edificaciones” según el caso.

Mientras se agota el proceso de entrega de la obra a la Entidad responsable, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá amortiza el inmueble teniendo en cuenta su vida útil, registrando dicha Amortización en la cuenta de Patrimonio 3270 “Provisiones Depreciaciones y Amortizaciones”

De acuerdo con el Nuevo Marco Normativo y teniendo en cuenta que estos bienes no son de propiedad del AMVA, ¿es procedente su manejo en el cuerpo de los Activos? ¿Se deberán amortizar afectando el Patrimonio del AMVA mientras la Entidad responsable los recibe?. Cuál debería ser el procedimiento toda vez que estos bienes no cumplen con las condiciones de Activos Fijos.

2. En el cuerpo del balance del Área Metropolitana se relacionan activos totalmente depreciados, pero que aún están en uso.

¿Cuál debería ser el tratamiento para estos bienes de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo? El Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema en particular.

3. De igual manera se tienen activos registrados en cuentas de orden, pero están en uso. ¿Qué procedimiento se deberá dar por parte de la Entidad dentro del proceso de transición?

4. La Entidad ha entregado bienes en calidad de comodato y dependiendo del tipo de Entidad, se registra en Cuentas de Orden en la cuenta 8347 “Bienes Entregados a Terceros” y en la cuenta 1920 “Bienes Entregados en Comodato”. De estos bienes no se reciben ningún tipo de beneficio; por el contrario, se entregan a beneficio y riesgo del comodatario. ¿Se deben retirar estos bienes del balance de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo?

5. El Área Metropolitana del Valle de Aburrá suscribe convenios Interadministrativos, de Asociación, Cooperación y Aunar Esfuerzos, los recursos entregados para este fin se registra en la cuenta 1424 “Recursos entregados en administración”.

Cuál es el procedimiento que deberá adoptar la Entidad de acuerdo con las instrucciones del Nuevo Marco Normativo, teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 no precisa sobre este tema”.

De forma complementaria, vía telefónica, se indicó que dentro del Plan de Inversión del Área Metropolitana del Valle de Aburrá se encuentra presupuestado la ejecución de obras de bienes de uso público que son transferidos a diferentes municipios, para lo cual firma convenios de apoyo, en los que no pierde el control de los recursos ni transfiere los riesgos.

CONSIDERACIONES

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

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTAS 1 y 3

Los numerales 10.1, 10.2 y 10.3 de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, establecen:

“10.1 Reconocimiento

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

10.2 Medición inicial

8. 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 la 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 entidad.(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)” 8Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre los bienes de uso público, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“11.1. Reconocimiento

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

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 terrenos y 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. (...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

13. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la CGN emitió el concepto N° 2017200000711, el día 12 de enero de 2017, dirigido a la doctora Gloria Celis, contadora de la UAE- Servicio Público de Empleo, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega

bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión". (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PREGUNTA 2

La CGN emitió el concepto N° 20172000000771 el día 16 de enero de 2017, dirigido a la doctora Nidia Mercedes Agirio Arias, del Instituto Nacional de Salud, en el cual sobre los activos totalmente depreciados, se indicó:

“Por otra parte, cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables 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 o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición iniciales de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento,

medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

1. Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales la entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde la esencia económica responde a una relación de agencia, es decir la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, entonces deberá reconocer el giro de los recursos como recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801 - En administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del recurso o que identifiquen el origen del mismo.

Con la entrega de los informes periódicos por parte del contratista, la entidad que entrega los recursos deberá incorporar las erogaciones que surgen de la ejecución del contrato como activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza. De esta manera, todas las erogaciones directamente relacionadas con la construcción del bien deberán ser incorporados en la cuenta 1615-Construcciones en curso o 1705-Bienes de Uso Público en construcción, según corresponda.

Cuando los bienes se encuentren en condiciones de uso, la entidad realizará la reclasificación a la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-Propiedad, planta y equipo o 17-Bienes de uso público e históricos y culturales, y sobre estos aplicará los lineamientos establecidos en las Normas de propiedad, planta y equipo o Bienes de uso público, en concordancia con la naturaleza y destinación del bien.

Ahora bien, una vez el AMVA realice la transferencia del activo al municipio beneficiario, trasladando sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los bienes, será el ente territorial quien ejerza control y obtenga un potencial de servicio del bien, y además lo destina para uso, goce y disfrute de la colectividad y se encuentra al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la

autoridad que regula su utilización, entonces será el municipio quien deberá incorporarlo en su contabilidad. De esta manera, el AMVA deberá reconocer la transferencia del bien al municipio, así: débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Si la entidad reconoció depreciación por el uso y desgaste del bien por el período transcurrido entre el momento en que se determinó estar en condiciones de uso y el momento en que se efectúa la transferencia, deberá desincorporar el activo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de los grupos 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES. La diferencia se reconocerá como un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables 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 o cuando aún reportan un potencial de servicios, de acuerdo al numeral 11 del manual de procedimiento de Propiedades, planta y equipos.

Por tanto, como medida para dar solución a esta situación extraordinaria y bajo la regulación actualmente vigente, se requiere realizar ajustes en la información contable, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos del valor en libros de los bienes, registrados en la contabilidad e incorpore nuevamente el activo con base en el nuevo valor, a su costo de reposición o valor de realización, determinado mediante un avalúo técnico, así mismo la entidad deberá estimar una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es decir, una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado lo anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

El anterior procedimiento no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Ahora bien, solamente es viable que existan bienes totalmente depreciados y que se encuentren en uso, cuando se trata de los bienes de menor cuantía o de valor inferior o igual a medio salario mínimo, en cuyo caso deben tenerse en cuenta los lineamientos definidos en el concepto N° 20172000054881 del 28 de agosto de 2017, del cual se adjunta copia.

3. Bajo el nuevo marco normativo, la entidad deberá incorporar dentro de las cuentas de balance, como activo, todos los bienes que cumplan los criterios para ser incorporados como tal, es decir, sobre los cuales obtiene sustancialmente beneficios económicos futuros o potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes y, adicionalmente, disponen de una medición monetaria fiable.

En ese sentido, la entidad deberá realizar una evaluación sobre los bienes que a la fecha se encuentran en cuentas de orden, para identificar cuál o cuáles de ellos cumplen los criterios de activo, y así proceder a realizar la incorporación del bien en las cuentas de balance, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Paralelamente, ajustará las cuentas de orden donde se encontraba reconocidos dichos bienes.

Ahora bien, si la entidad tiene la propiedad de algunos bienes, pero sobre los mismos no se cumple el total de criterios para ser reconocido como activo, o han sido entregados a terceros para uso, disfrute y goce, la entidad puede llevar el control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

4. Sobre el tratamiento contable de los bienes entregados o recibidos en comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000033461 con fecha del 3 de noviembre de 2016, dirigido a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, directora financiera del Ministerio de Defensa Nacional, cuya copia se adjunta, en donde se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

5. La CGN ha emitido el concepto N° 20172000000221, emitido el 5 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social - DPS, en el que se establece el tratamiento contable sobre los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, dentro del cual se exploran diferentes situaciones que pueden suscitarse, razón por la cual la entidad deberá evaluar la alternativa que corresponda al caso concreto.

CONCEPTO No. 20172000108031 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Gastos

	Transferencias
SUBTEMAS	Reconocimiento de erogaciones con recursos destinados al Fondo de Programas Especiales para la Paz

Doctora
 LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
 Coordinadora del Grupo de Contabilidad
 Presidencia de la República
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500052092 del 27 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita precisar y ampliar el concepto 20175500044982 del 5 de octubre de 2017, en relación con el registro contable del Fondo de Programas Especiales para la Paz, sobre las erogaciones efectuadas en virtud de los contratos que a continuación relacionan:

- **Contrato de Obra y Suministro FP No. 244 de 2016** : Celebrado con Distribuidora Remen CMT S.A.S el cual tiene por objeto “Inicialmente, y con el fin de dar cumplimiento a los acuerdos realizados por el Gobierno Nacional, se adelantará la ejecución de las siguientes actividades preliminares y prioritarias: adecuación del terreno para la construcción de los alojamientos temporales, la construcción de zonas comunes (salud, recepción, administración, logística, almacén y bodega, cocina, comedor, aulas, área de esparcimiento, alojamiento, área de combustible), instalación de servicios esenciales: agua, saneamiento básico y energía.

Precisa en la consulta que la ejecución de los recursos esta encaminada a la construcción de los campamentos, los cuales incluyen las Placa en concreto, paredes en drywall, techos, baños, columnas, ventanas, puertas, lavaderos, etc. Estos campamentos una vez construidos serán utilizados como sede en las zonas veredales transitorias de normalización y cuando termine la etapa de desmovilización, serán transferidos a las entidades públicas cuyo objeto sea la realización de actividades inherentes a la reincorporación o reintegración de personas y grupos alzados en armas, en concordancia con el Artículo 1 del Decreto N° 191 del 03 de febrero de 2017, para su administración y custodia.

2. Contrato FP No. 263-2017 celebrado con Unión Temporal Campamentos de Paz 2016, cuyo objeto es “EL CONTRATISTA se obliga con LA ENTIDAD, por sus propios medios, con plena autonomía técnica y administrativa, al suministro, montaje, instalación, alquiler y desmonte (incluido transporte) de los campamentos temporales requeridos para la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

701

operación del mecanismo de monitoreo y verificación MM&V que acompañará la operación de las Zonas Veredales Transitorias de Normalización y Puntos Transitorios de Normalización, de acuerdo a los lineamientos técnicos fijados en el Anexo 1, el cual hace parte integral del presente contrato”.

Con relación a este contrato la consultante explica que las erogaciones corresponden a la adquisición de bienes para la dotación de los campamentos como plantas de tratamiento de agua potable y residual, plantas eléctricas, tanques de almacenamiento de agua, Sistemas de ultrafiltración cerámica, ventiladores etc, y que igualmente incluye el arrendamiento de carpas, paneles metálicos, baños portátiles, el servicio de instalación de estos elementos entre otros.

Los anteriores bienes, una vez termine la etapa de desmovilización serán transferidos a la Agencia para la Reincorporación y la Normalización (ARN), en concordancia con el Artículo 1 del Decreto N° 191 del 03 de febrero de 2017, el cual señala:

“Artículo 1°. Transferencia de bienes. El Fondo de Programas Especiales para la Paz, una vez terminado el funcionamiento de las Zonas Veredales Transitorias de Normalización (ZVTN) y los Puntos Transitorios de Normalización (PTN), podrá transferir los bienes que haya adquirido o adquiera para la puesta en marcha y funcionamiento de las ZVTN y los PTN a las entidades públicas cuyo objeto sea la realización de actividades inherentes a la reincorporación o reintegración de personas y grupos alzados en armas. En tal medida la entidad que reciba dichos bienes será la encargada de administrarlos y custodiarlos.”

3. Contrato FP 487 de 2017 celebrado con Empresa Social del Estado Hospital Sumapaz E.S.E.: Objeto es “EL CONTRATISTA, por sus propios medios y con plena autonomía técnica y administrativa, se obliga a prestar los servicios de atención en salud para las poblaciones ubicadas en la Vereda la Fila, del municipio Icononzo en el departamento del Tolima, en donde se encuentran ubicados los Espacios Territoriales de Capacitación y Reincorporación. Todo lo anterior, de conformidad con los términos de referencia, que hacen parte integral de éste contrato”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)”

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

6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.(...).” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los numerales 6.1.1, y 6.1.5 señalan las condiciones para el reconocimiento de los activos y los gastos respectivamente, así:

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

6.1.5. Gastos Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con

la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Por su parte, la norma sobre propiedades, planta y equipo contenidas en el numeral 10 del marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; estos activos se caracterizan por que no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un período contable. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE DEBITA:

1- El valor causado por concepto de transferencias.

55- GASTO PÚBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la entidad debe evaluar si efectivamente los bienes adquiridos o construidos en virtud de los contratos cumplen con las condiciones para el reconocimiento como activos, o si corresponden a erogaciones que deban registrarse como gasto, para proceder a clasificarlos de acuerdo con su naturaleza en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda, como se indica a continuación:

a. Construcción de campamentos:

De cumplir con las condiciones para el reconocimiento de un activo, esto es, que exista control 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; y de las características para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, incluyendo que su duración excede a un período contable, las erogaciones efectuadas para la construcción de los campamentos se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, de lo contrario se reconocerán los respectivos gastos. Cuando estos bienes estén en condiciones de utilización, se reclasificarán a la subcuenta 164015 Casetas y campamentos, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

b. Activos adquiridos para la dotación de los campamentos:

Los bienes adquiridos para la adecuación de los campamentos que cumplan con los criterios para su reconocimiento como activos, tal como se expresó en el numeral 1 inmediatamente anterior, se registrarán en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

c. Transferencia de los bienes a otras entidades públicas

Una vez terminado el funcionamiento de las Zonas Veredales Transitorias y los Puntos Transitorios de Normalización, y la Presidencia efectúe la transferencia de los bienes a otras entidades públicas, registrará este hecho debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y

acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Pagos por concepto de servicios de atención en salud, de arrendamientos y otras erogaciones que no cumplan con la definición de activo.

Las erogaciones por concepto de arrendamiento de carpas, paneles metálicos, baños portátiles, el servicio de instalación de estos elementos, pago de servicios de salud para la población, y demás erogaciones que no cumplan con la definición de activos, se contabilizarán en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL por estar dirigidos directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, de conformidad con las disposiciones legales.

CONCEPTO No. 20172000108091 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes recibidos en comodato

Doctora
Esperanza Botero Guerrero
Profesional Especializado Grupo Financiero y Presupuestal
Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N 20175500051962 del 24 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre el registro que debe realizar para los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo sobre los bienes inmuebles recibidos bajo la figura de comodato de otra entidad pública, donde INVIMA solo posee un equivalente al 19% del inmueble.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

En relación con los contratos de comodato, la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el Radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

- a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su

reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

También se expidió el concepto No. CGN N° 20162000033461 dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, donde de sus conclusiones se resalta lo siguiente, con relación a la medición:

“Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben

estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 que deben aplicar las entidades de Gobierno respecto de las propiedades, planta y equipo, señala:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...) ”

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

d) Medir cada partida de una clase de 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 (...)” (Subrayado fuera del texto)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento del contrato de comodato suscrito por el INVIMA con otra entidad pública, las dos entidades deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571, enunciado en las consideraciones, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, las partes deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes al control de los bienes, y si es posible efectuar una medición fiable de las partes ocupadas por cada una de las entidades.

Si de ello se deriva que hay lugar a que cada una de las entidades reconozcan una porción del activo, de conformidad con lo establecido en el instructivo 002 de 2015, los registros contables en cada una de las entidades, serán:

Para la entidad que entrega el activo, el procedimiento contable estará dado por la baja parcial del activo, reduciendo el valor de la porción del activo entregado y la depreciación asociados, si los hubiera; con contrapartida en la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

En el INVIMA, el registro contable de la porción que le corresponda del activo, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá hacerse en las cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, si de la evaluación se determina que la entidad que entrega los bienes en comodato al INVIMA sigue conservando el control de los bienes, por cuanto obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; puede prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, esta entidad no efectuará la baja en su contabilidad y revelará en las notas a los estados financieros los aspectos relevantes relativos a la situación administrativa y legal.

En este caso, el INVIMA, no efectuará el reconocimiento contable del activo y deberá revelar en sus notas a los estados financieros la situación relacionada con los bienes recibidos en comodato.

CONCEPTO No. 20172000115431 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Intangibles

	Bienes históricos y culturales
SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las partituras y los derechos de autor asociados a estas.

Doctora

MARTHA YOLANDA SÁNCHEZ GUASCA

Profesional Especializado

Orquesta Filarmónica de Bogotá- OFB

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052602, del día 4 de diciembre de 2017, en la cual solicita orientación sobre cómo deben clasificarse las partituras de la OFB, que son las guías escritas que indican cómo deben interpretarse las composiciones musicales. Dichas partituras han sido recibidas mediante adquisiciones, arreglos o versiones sinfónicas, elaboración por encargo, entre otros.

Para efectos de la conversión al nuevo Marco Normativo, se realizó un inventario físico del cual se obtuvieron 2.658 títulos de partituras.

De acuerdo con lo indicado en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad ha considerado reconocer las partituras que son originales, como Bienes Históricos y Culturales; sin embargo, no existe todavía un acto administrativo que las declare como tal. Se han adelantado los trámites pertinentes con el Ministerio de Cultura, pero es probable que a 31 de diciembre de 2017 aún no se cuente con dicho documento.

Por lo anterior se evaluaron los criterios de reconocimiento para registrar las partituras como activos intangibles considerando que las notas musicales que aun que estén plasmadas en las guías escritas, son derechos adquiridos por la OFB con el fin interpretarse en los conciertos que realiza la entidad. Así pues, ¿Es apropiado registrar las partituras originales como activos intangibles?, ¿Qué tratamiento se les puede dar a las partituras que corresponden arreglos musicales?

Si se reconoce como activo Intangible se medirá al costo, lo cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. La OFB adquiere los arreglos musicales o nuevas composiciones mediante transacciones con contraprestación.

En caso, que la decisión fuese a considerar las partituras como un bien histórico y cultural, ¿Cómo se determinaría el costo de reposición? Considerando que el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno no explica claramente cómo realizar este cálculo. Adicionalmente, si es posible obtener un ejemplo.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente con respecto a los activos:

“6.1.1. Activos

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

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

“(...) 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales. (...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de tercera personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio...

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad 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 entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Instructivo N° 002 de 201, establece:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...) d) Medir cada partida de una clase de 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición...

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.14. Activos intangibles

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición...

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de

la fase de desarrollo y el costo... incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

La entidad deberá determinar si las partituras cumplen con la definición y condiciones de reconocimiento de los activos, a saber, si son recursos controlados por la entidad, producto de un suceso pasado, del cual se espera obtener futuros beneficios económicos o potencial de servicio; y posteriormente determinar bajo qué categoría se contabilizarán. Adicionalmente la Entidad debe tener en cuenta que estos recursos pueden tener un componente tangible e intangible, si se posee tanto el documento en su forma física como el derecho de autor asociado a la composición de la partitura.

De configurarse un recurso tangible, la OFB deberá reconocerlo como propiedades, planta y equipo, previa verificación del cumplimiento de las condiciones de reconocimiento para este tipo de activos, toda vez que de ser así, este es un bien utilizado para la prestación de los servicios que ofrece la entidad.

Bajo el contexto plantado en la consulta, no es posible reconocer las partituras como bienes históricos y culturales, dado que no cuentan con un acto administrativo que las declare como tal. Adicionalmente, pese a que se contara con dicha formalidad, si las partituras cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, en consonancia con lo estipulado en el párrafo inmediatamente anterior, prevalecerá esta categoría por encima de la categoría de bienes históricos y culturales.

Por otro lado, los derechos de autor asociados a la composición de las partituras, se reconocerán como activos intangibles siempre y cuando cumplan con las condiciones de reconocimiento establecidas en la norma, es decir, que sean identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene control, se espere obtener beneficios económicos o un potencial de servicio y se puedan medir de forma fiable.

Para la determinación de los saldos iniciales de la parte tangible de las partituras, en caso de que se defina que hacen parte de las propiedades, planta y equipo, la entidad deberá contabilizarlos por alguna de las tres alternativas de medición que ofrece el Instructivo N° 002 de 2015, esto es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado

determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Para los derechos de autor de las partituras que cumplan con la definición de intangible, la entidad deberá identificar cuáles de ellos fueron adquiridos y cuáles fueron desarrollados o formados internamente. Los derechos de autor adquiridos, se reconocerán por el costo, es decir por el valor pagado en la adquisición de los mismos. Si se adquirieron en una transacción sin contraprestación, como el caso de las donaciones, la entidad los deberá medir en la fecha de transición, por el valor de mercado, por el costo de reposición (que puede ser determinado a través de un avalúo técnico), o por el valor en libros que tenía el activo.

Los derechos de autor desarrollados o formados por la entidad, deberán ser reconocidos mediante la identificación de la fase de desarrollo del activo, pues solamente se podrán reconocer como intangibles, los desembolsos asociados a esta fase.

Para los dos tipos de intangibles, se deberá determinar si tienen una vida útil finita o indefinida, y aquellos para los cuales la entidad establezca que tienen vida útil finita, deberán ser objeto de cálculo de amortización acumulada en la fecha de transición.

Ahora bien, en caso de que la entidad no logre efectuar una separación razonable entre el valor del elemento tangible y el del elemento intangible de las partituras, deberá registrarlas bajo los criterios de la norma que aplique al elemento que se estime tenga mayor peso sobre el valor total de estas.

CONCEPTO No. 20172000115441 DEL 28-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de donaciones y saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit

Señora

IVAN DAVID BORRERO HENRIQUEZ

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050672, del 17 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

1. Cuando se reciba un bien sin contraprestación (Activos Fijos) o algún tipo de recurso como donación, por ejemplo, ¿Cómo sería su reconocimiento? ¿se reconoce como ingreso o patrimonio como se hace actualmente?
2. ¿Cuál es el tratamiento en la definición de saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit?

CONSIDERACIONES

El marco normativo para entidades de gobierno Resolución N° 484 de 2017 en su capítulo IV establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

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

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

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

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

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

16. 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.

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

18. Las condonaciones de deudas se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando el proveedor de capital renuncie a su derecho de cobrar una deuda en la que haya incurrido la entidad.

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

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (Subrayado fuera de texto).

21. Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

22. Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

1.3.2. Medición

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

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

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

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.”

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 modificado por la Resolución 468 de 2016, para entidades de gobierno, describe

“44INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.(Subrayado fuera de texto).

4428 INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por concepto de otras transferencias”.

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual la CGN señaló los procedimientos a aplicar para la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 (2017 en virtud del artículo 2 de la Resolución 693 de 2016) para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio;

Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

- Con respecto de su pregunta ¿cómo sería el reconocimiento contable de una donación (Activo Fijo) sin contraprestación? De acuerdo al marco normativo para las Entidades de Gobierno Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, se determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido. Por lo tanto cuando la entidad sea beneficiaria de cualquier tipo de donaciones, estas deberán registrarse debitando subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de activo recibido, y acreditando la subcuenta 442808 Donaciones, de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.
- Cuál es el tratamiento en la definición de saldos iniciales de los valores reconocidos en el patrimonio como superávit?

Bajo el nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, al cual pertenece el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no se contempla registros por concepto superávit, razón por la cual el saldo acumulado de las cuentas donde se venía reconociendo algún importe relacionado con este concepto, debe eliminarse afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, tal como lo establece el Instructivo 002 de 2015. Bajo este contexto, no es viable efectuar definición sobre saldos iniciales por concepto de superávit.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20172000000211 del 05-01-2017

20172000000221 del 05-01-2017

20172000000311 del 05-01-2017

20172000000351 del 05-01-2017

20172000000711 del 12-01-2017

20172000000771 del 16-01-2017

20172000002061 del 27-01-2017

20172000030971 del 15-06-2017

20172000000341 del 05-01-2017

20172000035721 del 05-07-2017

20172000036181 del 06-07-2017

20172000056031 del 05-09-2017

20172000066071 del 19-10-2017

20172000105971 del 24-11-2017

5.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**CONCEPTO No. 20172000000291 DEL 05-01-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Bienes de uso público e históricos y culturales Otros ingresos Gastos de operación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento de los activos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público administrados.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Doctora:

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Contadora General de Bogotá D.C.

Secretaría Distrital de Hacienda

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056612, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público en la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá (EAAB-ESP).

Lo anterior, considerando que en la fecha de transición al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa decidió retirar de su contabilidad: parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo, argumentando que no cumplían con la definición de los activos establecida en el Marco conceptual incorporado mediante la mencionada Resolución, al no generar beneficios económicos futuros, encontrando sustento en el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, emitido por la CGN, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

En este orden de ideas, la Secretaría Distrital de Hacienda solicita aclaración a la CGN sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo de acuerdo con el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014? Lo anterior, considerando que aunque la EAAB-ESP no espere obtener beneficios económicos de los bienes de uso público, sí decide el propósito para el cual se destina el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados con los mismos y, aunque no prohíbe, sí establece lineamientos o reglas a terceras personas, para el acceso al activo.
2. ¿La EAAB-ESP puede incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que realiza erogaciones por rehabilitación y mantenimiento con cargo a su presupuesto y reporta tributariamente los cargos de amortización a la DIAN?
3. En caso de que la EAAB-ESP no pueda incorporar los bienes de uso público ¿Cuál sería la

entidad que debería reconocerlos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, teniendo en cuenta que para las entidades de gobierno del Distrito Capital enmarcadas en el ámbito de aplicación de esta Resolución, tampoco se cumpliría la definición de los activos, al no tener el control, ni los riesgos ni las ventajas inherentes a los bienes, así como tampoco la obligación de realizar labores de mantenimiento y rehabilitación?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP destinadas a la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, sobre los cuales tiene la titularidad jurídica y control pero que no se encuentran reconocidos en su situación financiera?

5. Durante el periodo contable 2016 ¿Cuál sería el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado?

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

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo, en primer lugar conviene señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto de la definición de los activos, lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

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

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado (...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos

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

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en la situación financiera de la EAAB-ESP, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, los numerales 6.1.1 y 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, los cuales fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, el párrafo 1 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el párrafo 1 del numeral 11.1 de la Norma de propiedades de inversión del mencionado Marco normativo, establece:

“1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la CGN a través del concepto N° 20152000008711 del 16 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP, expresó:

“Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.”

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión...” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la entidad a la cual le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público, en el caso de que la EAAB-ESP no pudiese hacerlo, es necesario señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 4 del Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, previsto en el anexo de la Resolución N° 628 de 2015, señala lo siguiente:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica. (...)

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, en primer lugar debe mencionarse que el numeral 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de los elementos y desembolsos que no generan beneficios económicos futuros, lo siguiente:

“6.2.1 Reconocimiento de activos (...)

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

En segundo lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece lo siguiente en relación con la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala lo siguiente respecto de la descripción de las siguientes cuentas:

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

5211- GENERALES:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Reconocimiento de los activos bajo Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Los bienes y derechos de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público son objeto de reconocimiento como activos, siempre que cumplan con la definición de activo prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y con la condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

En este sentido, es preciso señalar que decidir el propósito para el cual se destina el activo, asumir sustancialmente los riesgos asociados a su posesión y prohibir a terceras personas el acceso al recurso, no son criterios suficientes para determinar si un recurso cumple con la definición de los activos, pues los criterios mencionados son utilizados sólo

para comprobar la existencia de control sobre el recurso, y no los demás elementos que se incluyen de forma expresa en la definición.

Así lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de aplicación a la Resolución N° 414 de 2014, además de verificar que los activos sean recursos controlados, les corresponde comprobar que provengan de sucesos pasados y que de los mismos se espere obtener beneficios económicos futuros, es decir, que sean capaz de contribuir directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o a reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

Una vez comprobados los tres elementos contenidos a la definición de los activos, como lo son el control, la procedencia de sucesos pasados y los beneficios económicos futuros, es necesario que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 verifiquen que el recurso cumpla con las condiciones para su reconocimiento en la situación financiera, es decir, que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros del mismo y que tenga un costo o valor que pueda medirse de forma fiable.

2. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.

Los parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo no pueden ser incorporados en la situación financiera de la EAAB-ESP, al no cumplir con la definición de los activos prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y ni con las condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

Ahora bien, si es posible identificar otros bienes de uso público controlados por la EAAB-ESP, producto de sucesos pasados y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros, deben ser incorporados como activos en su situación financiera siempre que, la obtención de estos beneficios económicos futuros sea probable y exista una medición fiable del elemento. En este caso, estos activos deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo si son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos o como propiedades de inversión, si son terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas.

Por consiguiente, se ratifica el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

3. Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación establecer cuál es la unidad mínima productora de información que debe reconocer los bienes de uso público al interior del Distrito Capital; razón por la cual. Si existe ambigüedad, le corresponde al ente territorial estudiar la situación y determinar las acciones y estrategias pertinentes para solventarlas, de suerte que les sea posible definir cuál es la unidad jurídica, administrativa o económica que debe incorporarlos a su situación financiera de acuerdo con la definición de los activos prevista en el Marco conceptual del Marco normativo anexo la Resolución N° 533 de 2015.

4. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público.

Los desembolsos realizados por la EAAB-ESP para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, así como los efectuados para su mantenimiento y conservación, deben reconocerse como un gasto del periodo en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

5. Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016.

Los bienes de uso público desincorporados por la EAAB-ESP con ocasión a la aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, deben ser reconocidos en los estados financieros del Distrito Capital, en la unidad jurídica, administrativa o económica que para el efecto defina el ente territorial, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3 anterior.

Si de ello se deriva que corresponde al Distrito Capital o una entidad distrital de Gobierno efectuar la incorporación de estos bienes en su situación financiera, ello debe efectuarse mediante un débito en la cuenta correspondiente del Grupo-17 y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si se establece que la EAAB-ESP aún debe seguir efectuando erogaciones para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, debe registrarlas como un mayor valor del activo afectando directamente la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para el mantenimiento y conservación de estos bienes, deben ser reconocidas por el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, mediante un débito en las subcuentas 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000004921 DEL 17-02-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Aprovechamiento económico de los elementos constitutivos del espacio público.

Doctora
CATALINA NARANJO AGUIRRE
Secretaria de Hacienda (E)
Municipio de Medellín
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201750000319-2, del día 30 de enero de 2017, en la cual solicita se aclare si, a la luz del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los elementos constitutivos del espacio público que sean destinados para el aprovechamiento económico o de uso con fines lucrativos, deberían ser clasificados como propiedades de inversión o deben permanecer en la categoría de bienes de uso público.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 3° del Decreto Municipal N° 2148 de 2015, mediante el cual “se reglamenta el aprovechamiento económico del espacio público, se fijan las retribuciones por su

utilización, se crean la Comisión Intersectorial Asesora del Espacio Público y el Comité Técnico”, define el aprovechamiento económico como “el instrumento de gestión financiera del espacio público y las acciones tendientes a garantizar su cualificación y sostenibilidad, elementos complementarios y paisaje urbano, y el disfrute colectivo del mismo, realizadas por la Administración Municipal en cumplimiento de su deber constitucional...” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Artículo 2° del decreto en mención, establece que el aprovechamiento económico se aplicará a cualquier persona que utilice elementos constitutivos del espacio público con el propósito de garantizar: i) la cualificación y sostenibilidad planificada y sistémica del espacio público y del paisaje urbano, ii) la administración con la posibilidad de realizar mejoras, iii) su mantenimiento y preservación y iv) la realización de actividades con o sin uso lucrativo.

Entre tanto, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 define el principio contable público de esencia sobre forma como el reconocimiento de las transacciones y otros hechos económicos atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece los criterios de reconocimiento para propiedades de inversión y bienes de uso público, tal como se muestra a continuación:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

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

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas". (Subrayado fuera del texto)

Por último, el numeral 11.4 de la Norma de bienes de uso público establece que "cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Dado que el aprovechamiento económico de los elementos constitutivos del espacio público tiene como propósito garantizar su mantenimiento, preservación, cualificación y sostenibilidad planificada y sistémica, así como la seguridad de las actividades o los eventos que allí se permitan, la entidad seguirá reconociendo dichos elementos en la categoría de bienes de uso público, siempre que sean activos destinados principalmente para el uso, goce y disfrute de la colectividad en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, más no con el fin de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial en condiciones de mercado.

No obstante, cuando se determine el cambio de uso de un edificio o terreno reconocido como bien de uso público para la generación de flujos de caja u obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo en condiciones de mercado, la entidad los reclasificará en la categoría de propiedades de inversión.

CONCEPTO No. 20172000022711 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los acuerdos de concesión por parte de la concedente. Clasificación de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera.

		Tratamiento contable de las erogaciones por adquisiciones y/o mejoras a los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera. Medición inicial de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera.

Doctor

OSCAR ANDRÉS CARDONA CADAVID

Secretario de despacho (E)

Alcaldía de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550008187-2, del 27 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Contexto jurídico de la consulta

“...El Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado en concesión, junto con otros 5 aeropuertos de la región a un operador privado (Airplan), quien desde 2008 y mediante el contrato de concesión No. 8000011, está a cargo de la operación, administración, explotación, adecuación y modernización de los 6 aeropuertos concesionados, contrato que genera contraprestación económica a los concedentes desde su misma fecha de Inicio...”. (...)

Consulta

Cuál es el tratamiento que se debe dar al acuerdo de concesión celebrado por el Aeropuerto Olaya Herrera con el concesionario Airplan S.A. a sabiendas de que este solo cumple una condición de las dos que se requieren para clasificarlo como acuerdo de concesión.

Es importante aclarar que el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008 fue adjudicado es una persona jurídica del sector privado.

2. Contexto jurídico de la consulta

EL INMUEBLE DONDE OPERA EL AEROPUERTO OLAYA HERRERA-AOH, fue entregado por el Fondo de Inmuebles Nacionales (hoy INVIAS), al Municipio de Medellín mediante escritura 6441 de 1985 contrato de comodato a 99 años.

El inmueble fue declarado mediante decreto 1802 de 1995 monumento nacional, y a partir del artículo 1 de la ley 1185 de 2008 bien de interés cultural del ámbito nacional.

Mediante acuerdo 55 de 1991, el concejo Municipal de Medellín, indica que el establecimiento público será el encargado de la administración y desarrollo integral del inmueble, el cual fue entregado al Municipio de Medellín por el Fondo de inmuebles nacionales, mediante escritura pública 6441 del 3 de diciembre de 1985, de la notaria séptima de Bogotá, aclarada por escritura 2159 del 30 de mayo de 1986 por la misma notaria.

Mediante contrato de Concesión 8000011-OK de 2008, el Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado a un operador privado con el objeto de: “el otorgamiento por parte de la Aerocivil y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Antonio Roldán Betancourt, del Aeropuerto El Caraño, del Aeropuerto José María Córdova, del Aeropuerto Las Brujas y del Aeropuerto Los Garzones, y (ii) el otorgamiento por parte del AOH y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Olaya Herrera, cambio de la remuneración de que trata el Capítulo III (en lo sucesivo la “Concesión”)(SIC).

La Concesión se otorga de conformidad con lo previsto en el artículo 32, numeral 4, de la ley 80 de 1993 y la ley 105 de 1993”

CONSULTA

En virtud de la resolución 533 de 2015 y anexos, el inmueble y los muebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, se deben registrar como Propiedad, planta y equipo, bien de uso público o bien histórico y cultural.

Así mismo, cual es la entidad que debe reconocer en sus estados financieros los bienes muebles e inmuebles que conforman el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, el Municipio de Medellín o el establecimiento público. En razón de que ambas entidades reciben beneficios económicos por el acuerdo de concesión.

3. Contexto jurídico de la consulta

El Aeropuerto Olaya Herrera fue entregado en concesión, junto con otros 5 aeropuertos de la región a un operador privado (Airplan), quien desde 2008 y mediante el contrato de concesión No. 8000011 OK, está a cargo de la operación, administración, explotación,

adecuación y modernización de los 6 aeropuertos concesionados, contrato que genera contraprestación económica a los concedentes desde su misma fecha de inicio... “.

CONSULTA

En caso de que el concesionario realice adquisiciones y/o mejoras a los inmuebles y muebles del AEROPUERTO OLAYA HERRERA -AOH, en virtud del acuerdo de concesión, cual es el procedimiento que debe seguir la entidad para el reconocimiento de estas cifras en sus estados financieros, cuando el bien es declarado de uso público o histórico y cultural.

4. Contexto jurídico de la consulta

A la luz de la resolución 533 de 2015, en caso de que el AEROPUERTO OLA YA HERRERA-AOH se registre como bien de uso público, “los bienes de uso público se medirán por el costo”

CONSULTA

Actualmente para el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH, el costo del bien no es posible determinarlo debido a que el concesionario no cuenta con la información completa que permita hacer la reconstrucción adecuada del mismo.

A luz de la resolución 533, y determinando que el Aeropuerto Olaya Herrera-AOH se considere bien de uso público, sería posible registrar en el balance de apertura, el valor de este bien por el valor de reposición el cual es determinado anualmente por la entidad aseguradora con la cual se tienen las pólizas de cobertura de riesgos del Aeropuerto?”

CONSIDERACIONES

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

CONSIDERACIONES RESPECTO A LA PRIMERA CONSULTA

El objeto del Contrato de Concesión No. 8000011-OK de marzo de 2008, es:

“CLAUSULA 3.- OBJETO: El objeto del presente Contrato es (i) el otorgamiento por parte de la Aerocivil y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Antonio Roldán Betancourt, del Aeropuerto El caraño, del Aeropuerto José

María Córdova, del Aeropuerto Las Brujas y del Aeropuerto Los garzones, y (ii) el otorgamiento por parte del AOH y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Olaya herrera, cambio de la remuneración de que trata el Capítulo III (en los sucesivos la “Concesión”).

La Concesión se otorga de conformidad con lo previsto en el artículo 32, numeral 4, de la ley 80 de 1993 y la ley 105 de 1993.

La administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento de los Aeropuertos entregados a título de Concesión se hará por cuenta y riesgo exclusivo del Concesionario y en los términos y condiciones establecidos en el presente Contrato.

La supervisión y control de la ejecución de la Concesión está a cargo de los Concedentes, quienes la pueden ejercer directamente o a través de uno o varios Interventores.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el capítulo V. Otras Normas, referente a los contratos de concesión, establece:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

b. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los

destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las Normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES RESPECTO A LA SEGUNDA Y TERCERA CONSULTA

El Acuerdo N° 55 de 1991 emitido por el Concejo Municipal de Medellín, establece:

“ARTÍCULO 1º. NOMBRE Y PERSONALIDAD JURÍDICA: Créase con el nombre de “Aeroparque Olaya Herrera de Medellín” un Establecimiento Público del orden Municipal, el cual será una persona jurídica de derecho público, dotada de autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio independiente. (...)”

ARTÍCULO 3º. OBJETO: El Objeto del establecimiento público denominado “Aeroparque Olaya Herrera de Medellín, será el de la administración y desarrollo integral del inmueble que el Acuerdo número 55 de 1991 fue entregado al municipio de Medellín por el Fondo de Inmuebles Nacionales, mediante escritura pública 6441 del 3 de diciembre de 1985, de la Notaría Séptima de Bogotá, aclarada por escritura 2159 del 30 de mayo de 1986 de la misma Notaría. (...)”

ARTÍCULO 5º. PATRIMONIO Y OBLIGACIONES: El patrimonio del Aeropuerto estará conformado por:

Acuerdo número 55 de 1991

- a) Por las sumas recaudadas por concepto de tasa aeroportuaria, aterrizajes, derechos de parqueo.
- b) Por el producto de recaudo de dinero por concepto de arrendamientos de hangares, parqueaderos, cafeterías, restaurantes, oficinas, almacenes, salones, etc. etc.
- c) Por los bienes muebles e inmuebles que a cualquier título adquiriera en desarrollo de su vida administrativa.
- d) Las instalaciones y los equipos existentes o los que se adquirieran en el futuro destinado al funcionamiento del Aeroparque. (...)

ARTÍCULO 17. FUNCIONES DE LA JUNTA DIRECTIVA:

- a. Propender por el manejo integral de toda el área que corresponde al inmueble citado en el Artículo Tercero del presente Acuerdo. En tal sentido ejercerá sus funciones directas o de coordinación.
- b. Formular la política general de organismos y los planes y programas. En cuanto se relacione con el funcionamiento de actividades aeroportuarias actuará acorde con las normas vigentes al respecto. (...)
- f. Fijar tasas y derechos en cuanto sean de su competencia. (...)

ARTÍCULO 22. OBLIGACIONES INICIALES DEL AEROPARQUE Y SUBROGACIÓN DE DERECHOS: El Aeroparque se subroga al municipio de Medellín en todos los derechos y lo sustituye en todas las obligaciones contraídas con él, en lo tocante al objeto que constituye el establecimiento público”.

Mediante el Decreto N° 1802 del 19 de octubre de 1995 fue declarado el aeropuerto como un Monumento Nacional:

“Artículo 1°. Declarar como Monumento Nacional 17 inmuebles ubicados en diversas regiones del país, que se describen a continuación: (...)

7. Aeropuerto Olaya Herrera”

Adicionalmente, con la Ley N° 1185 de 2008 se declara que todos los bienes declarados monumento nacional son considerados bienes de interés cultural:

“Artículo 1°. Modifíquese el artículo 4° de la Ley 397 de 1997 el cual quedará, así:

"Artículo 4°. Integración del patrimonio cultural de la Nación. El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico. (...)

Se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial." (Subrayados fuera del texto)

Respecto al reconocimiento de los activos asociados a un acuerdo de concesión, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señala:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Sobre el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, las Normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidad de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 establece:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo." (Subrayados fuera del texto)

Consideraciones respecto a la cuarta consulta

El Instructivo N° 002 de 2015 relativo al procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, presenta las siguientes alternativas tendientes a medir cada partida de una clase de bienes de uso público e históricos y culturales:

"1.1.10. Bienes de uso público

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

1- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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.

i. Bienes históricos y culturales

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

a. Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

a. Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

b. Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación."
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Es necesario distinguir entre las condiciones para que se configure un acuerdo de concesión y los requisitos o condiciones para que se puedan reconocer los activos.

Por una parte, el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008, satisface la definición de acuerdo de concesión prevista en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, por tanto el tratamiento contable a este contrato se realizará con base en lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la entidad Concedente, contemplada en el capítulo V de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno anexas a la anterior resolución, toda vez que:

- Es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario.
- El concesionario adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión.
- El concesionario proporciona un servicio o desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente.
- Se pacta por un tiempo determinado.
- El concesionario recibe una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo.

Por otra parte, la Norma de Acuerdos de Concesión establece que la entidad concedente realizará el reconocimiento de los activos en concesión, siempre y cuando sea ella la que controle o regule los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios y el precio de los mismos, y cualquier participación residual significativa al terminar el acuerdo de concesión.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar separadamente las condiciones para la determinación de la existencia del acuerdo de concesión sin involucrar los requerimientos para el reconocimiento de los activos.

2. Tal como se indicó anteriormente, el reconocimiento como activo de los bienes muebles e inmuebles destinados para el funcionamiento del Aeropuerto Olaya Herrera deberá efectuarlo la entidad concedente siempre y cuando cumpla las características que permitan determinar el control de estos bienes bajo el contexto del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En el entendido que, en el contrato de concesión No. 8000011-OK de 2008 se establece que es el Establecimiento Público AOH la concedente del Aeropuerto Olaya Herrera, se rescata del Acuerdo N° 55 de 1991 (modificado por el Acuerdo N° 32 de 2001), lo siguiente:

- El Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera – AOH se creó con el objeto de ocuparse de la administración y desarrollo integral del inmueble;
- El patrimonio está conformado, entre otros, por las instalaciones y los equipos existentes, los que se hayan adquirido durante el funcionamiento del aeropuerto o los que se adquieran en el futuro, y los bienes muebles e inmuebles que a cualquier título adquiera en desarrollo de su vida administrativa;
- Entre las funciones de la Junta Directiva se encuentra la de fijar tasas y derechos en cuanto sean de su competencia; y,
- El Aeropuerto subroga al Municipio de Medellín en todos los derechos y lo sustituye en todas las obligaciones contraídas con él.

Dado lo anterior, se vislumbra que el Establecimiento Público AOH es la entidad que reúne las mejores condiciones para reconocer el activo entregado en concesión, toda vez que sobre ella recae el control de los servicios que proporciona el aeropuerto, los destinatarios, el precio de los mismos y cualquier participación residual significativa de los bienes una vez finalice el contrato de concesión. Alternamente, se observa que el control se fortalece, al ser el AOH quien recibe la contribución pagada por el concesionario a cambio de los derechos adquiridos en la firma del contrato.

La clasificación y el reconocimiento como activo de cada bien mueble e inmueble que conforma el aeropuerto, independientemente que este haya sido declarado Monumento Nacional, bajo el Nuevo Marco Normativo se permite que sea clasificado como propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o bien de uso público si cumple las condiciones para ello. Como consecuencia de lo anterior, deberá aplicarse a cada tipo de bien, los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación que correspondan a la categoría respectiva, de acuerdo a las características e intenciones que se tenga sobre estos.

3. De acuerdo al tratamiento de los bienes de uso público e históricos y culturales, cuando la entidad incurra en erogaciones por adquisiciones y/o mejoras a los bienes muebles e inmuebles que conforman el Aeropuerto Olaya Herrera se deberá identificar el fin de dicha erogación. Así las cosas, si realiza pagos con el objeto de ampliar la eficiencia operativa, mejorar la calidad del servicio o reducir significativamente los costos del bien (mejoramiento y rehabilitación o restauración de un bien), estos valores corresponderán a un mayor valor del activo que se reconoce como parte integrante de su costo, en la cuenta y subcuenta que lo identifique, mientras que, si se realizan para conservar la capacidad normal del uso del bien (mantenimiento y conservación) será un gasto en el

resultado del periodo, todo ello, sin detrimento de lo estipulado en el párrafo inmediatamente anterior.

4. Para la determinación de los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, el Instructivo N° 002 de 2015 presenta las alternativas para la medición de cada partida del activo de acuerdo a la clasificación que se le dé a cada bien mueble e inmueble. Para el caso de los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, de acuerdo a la clasificación dada se establece las siguientes alternativas de medición:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, correspondiente al valor de mercado del activo en la fecha en la cual se realiza la operación, si no es factible, se determinará el costo de reposición del activo en la fecha en la que se adquirió. Ahora bien, si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo al valor inicialmente reconocido.
- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Bajo ese contexto, si el valor de reposición determinado anualmente por la entidad aseguradora es una medición fiable de los bienes muebles e inmuebles que conforman el aeropuerto y cumple con alguna de las anteriores alternativas, la entidad podrá utilizarlo para determinar los saldos iniciales bajo el Nuevo Marco Normativo y deberá revelarlo en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20172000030941 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de uso público pendientes de legalizar

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las zonas de cesión obligatoria, bienes

	afectos al uso público, los bienes públicos de no cesión, entre otros, a favor del Distrito Capital

Doctora

HALMA ZOE FERNÁNDEZ GÓMEZ

Subdirectora Administrativa, Financiera y de Control Disciplinario

Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público del D.C. (DADEP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018322 de fecha abril 5 de 2017, en la que solicita concepto sobre reconocimiento de los bienes inmuebles a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público DADEP, según la clasificación administrativa adoptada mediante Resolución N° 388 de fecha 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEPA 2.0 y se fijan otras disposiciones”.

En particular, se consulta sobre tratamiento contable en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente y del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, pidiendo respuesta sobre lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los bienes inmuebles clasificados por el área de gestión del DADEP en la categoría pre-inventario?
2. ¿Cuáles son las características que debe poseer un bien para ser registrado en cuentas de bienes pendientes de legalizar?

CONSIDERACIONES

1. Naturaleza jurídica y competencias a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP –

En el texto de la consulta, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -, informa que el mismo fue creado por medio del Acuerdo N° 18 de 1999¹ aprobado por el Concejo de Bogotá. Es un Departamento Administrativo² que se

¹ Por el cual se crea el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público.

encarga de fijar las políticas en materia de defensa, inspección, vigilancia, regulación y control del espacio público en el Distrito Capital de Bogotá, así mismo se encarga de asesorar a las autoridades locales en el ejercicio de las funciones relacionadas con el espacio público.

Así mismo señala que, mediante el artículo 7º del Decreto 445 de 2015³, el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. asignó al Director del DADEP la representación legal en lo judicial y extrajudicial del Distrito Capital, para promover y atender las acciones administrativas, judiciales y extrajudiciales que fueren necesarias para la defensa y saneamiento de los bienes inmuebles que conforman el patrimonio inmobiliario distrital, incluidos los procesos necesarios para la defensa, custodia, preservación y recuperación de los bienes del espacio público del Distrito Capital, iniciados con posterioridad al 1º de enero de 2002.

2. Clasificación de los inmuebles a cargo de Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP -

El DADEP, en desarrollo de las competencias que le fueron asignadas, expidió la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016 “Por la cual se reglamenta la consulta y utilización del Sistema de Información del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - SIDEPE 2.0 y se fijan otras disposiciones”, la cual en el Artículo 5º dispone lo siguiente:

“(…) ARTÍCULO 5º- Estructura del componente Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital. Para todos los efectos, el Inventario General de bienes de uso público y bienes fiscales del nivel central del Distrito Capital se clasifica en los siguientes niveles:

NIVEL PATRIMONIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y poseen título a favor del Distrito Capital de Bogotá.

NIVEL INVENTARIO: En este nivel se incluyen los bienes de uso público y bienes fiscales que se encuentran correctamente geo-referenciados y cuentan con acta de recibo o acta de toma de posesión, pero no cuentan con titularidad a favor del Distrito Capital de Bogotá.

PARÁGRAFO: 1º.Se establece el manejo de un pre-inventario, en el cual se registrará la identificación de los bienes de uso público y bienes fiscales que no cumplan con los

² En los términos del Artículo 59 de la ley 489 de 1998.

³ Decreto 445 de 2015 "Por medio del cual se asignan funciones en materia de representación legal, judicial y extrajudicial, y se dictan otras disposiciones."

requisitos para pertenecer a los niveles de Patrimonio e Inventario. Estos bienes se someterán continuamente a revisión técnica-jurídica para adelantar las actuaciones administrativas a judiciales correspondientes.

PARÁGRAFO: 2º. Se establece que, contablemente, solo se registrarán en cuentas de balance los bienes de uso público y bienes fiscales de los niveles Patrimonio e Inventario que cuenten con su valor.

PARÁGRAFO: 3º. A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los predios registrados en el pre-inventario no son sujetos de contabilización. (...)” (Subrayados fuera de texto)

3. Consideraciones legales relacionadas con el reconocimiento de los bienes de uso público

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que “La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C. Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil)”. (Subrayado fuera de texto)

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-183/03, en la cual se hace una distinción frente a las clases de dominio frente a los bienes, señala lo siguiente:

“Ha de recordarse por la Corte que en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, esta Corporación, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que:

“La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución. Este derecho real institucional no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el artículo 63 de la Carta, el cual establece que ‘los bienes de uso público...son inalienables, imprescriptibles e inembargables’.”

Esto muestra entonces que la teoría de la comercialidad de los bienes se rompe cuando se trata de bienes de uso público. No es válido entonces exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar si son de uso público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional. Por ello durante la vigencia de la anterior Constitución, la

Corte Suprema de Justicia había dicho que ‘el dominio del Estado sobre los bienes de uso público, es un dominio sui generis’. Y la Corte Constitucional también ha diferenciado con nitidez, en anteriores decisiones, el dominio público y la propiedad privada. Así, según la Corte, los bienes de dominio público se distinguen ‘por su afectación al dominio público, por motivos de interés general (CP art. 1°), relacionadas con la riqueza cultural nacional, el uso público y el espacio público. (...)’ (Subrayado fuera de texto)

4. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

4.1. Con relación al Régimen de Contabilidad Pública RCP Precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, adoptado mediante Resolución N° 354 de 2007, en el numeral 9.1. Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, párrafos 127 a 130, con respecto al reconocimiento de hechos y operaciones, señala lo siguiente:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayados fuera de texto)

El citado Plan General de Contabilidad Pública, define los activos en el numeral 141, donde se indica lo siguiente:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e

intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...) (Subrayados fuera de texto)

Con relación a los bienes de uso público, el citado marco normativo contable precedente, en el numeral 9.1.1.6, párrafos 1716 y siguientes, señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. Incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto radicado con el número 200910-135366 de fecha 12 de noviembre de 2009m dirigido al doctor HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, Jefe del Grupo de Contabilidad de la Aeronáutica Civil (Aerocivil), señaló lo siguiente:

“Los bienes de uso público son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, administrados por el sujeto público titular del derecho de dominio para el uso y goce de la comunidad. Tales bienes están sometidos a un régimen jurídico especial, se encuentran por fuera del comercio en consideración a la utilidad que prestan en beneficio común, y son inalienables, inembargables e imprescriptibles por disposición constitucional. De acuerdo con lo anterior y atendiendo los criterios de reconocimiento de activos, en los bienes de beneficio y uso público no se separan los terrenos a efectos del reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

4.2. Respecto del nuevo Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, respecto de las características cualitativas de la información financiera como los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios, en el numeral 5, señala un conjunto de principios de contabilidad pública que son pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable. Al respecto, el principio denominado “esencia sobre la forma”, se define así:

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

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define los activos:

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.” (Subrayado fuera de texto)

Numeral 6.2.1, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos lo siguiente:

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

De otro lado, en el numeral 11, Capítulo I, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, dispuestas como anexo a la Resolución No. 533 de 2015, señala:

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

Las citadas Normas, en el Numeral 1 - Activos Contingentes, del Capítulo III - Activos y Pasivos Contingentes, señala:

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

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

CONCLUSIONES

1. Conclusiones Generales

La Corte Constitucional en la Sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, expresó que el derecho real institucional sobre los bienes de dominio público no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el Artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el Artículo 63 de la Carta, el cual establece que los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Respecto del alcance de la expresión “dominio público”, según lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada, los bienes de uso público pueden serlo por su naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros

entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, por encontrarse fuera del comercio y por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables. Ratifica la Corte que tales bienes están definidos en la ley como aquellos cuyo uso “pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio”.

Igualmente, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, indica que no es válido exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar y demostrar el dominio público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional.

Así las cosas, con independencia de la clasificación establecida por el DADEP en la Resolución N° 388 de 29 de Noviembre de 2016, corresponde al Distrito Capital reconocer como activos todos los inmuebles dispuestos para el uso, goce y disfrute por parte de la colectividad, incluidas las zonas de cesión obligatoria, bienes afectos al uso público y los bienes públicos de no cesión, entre otros.

El espacio público se caracteriza por circunstancias tales como: a) la colectividad utiliza, disfruta o goza tales recursos como resultado de un evento pasado; b) Una entidad pública, en nombre de esa colectividad, tiene a su cargo los riesgos y ventajas sustanciales; c) existe un derecho del Estado sobre el potencial futuro de servicios que se derivan de esos bienes; d) se puede establecer razonablemente que tales bienes pertenecen a la colectividad, para lo cual, en algunos casos se dispone de algún documento formal que sirve de soporte o está respaldado en un ordenamiento legal, e) se puede demostrar la existencia física o que se encuentran debidamente geo-referenciados y f) puede asignárseles una medición fiable mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico.

Lo señalado anteriormente debe atenderse en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente como para el cumplimiento del nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

2. Procedimiento contable en cumplimiento de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Régimen de Contabilidad Pública precedente señala que los bienes de uso público son aquellos de dominio de la entidad contable pública, haciendo referencia al *derecho real* en virtud del cual tales bienes se encuentran sometidos a la *voluntad* y a la acción de una

entidad pública que actúa en representación de la colectividad, quien finalmente es la que ostenta el derecho a servirse de ellos, a usarlos y gozarlos según su voluntad.

Efectuada la comprobación o demostración de que los bienes efectivamente están dispuestos para el uso de la colectividad mediante una toma física y realizada su geo-referenciación o individualización, se debe conformar un expediente con la documentación acopiada y asignarles una medición monetaria fiable utilizando métodos de reconocido valor técnico, por ejemplo, mediante la comparación del costo de reposición de otros bienes de características y prestaciones similares.

Ahora bien, en cuanto a los inmuebles que el DADEP ha clasificado en la categoría “preinventario de conformidad con lo dispuesto en su Resolución Nº 388 de 29 de Noviembre de 2016, se reconocerán como activos si éstos cumplen las condiciones señaladas en numeral anterior.

Por otra parte, un inmueble pendiente de legalizar es aquel para el que se adelantan acciones jurídicas en procura de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo, lo cual no siempre es condición para comprobar el dominio sobre el bien, todo ello dentro del contexto de lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-183/03. Para efectos del proceso contable, la entidad puede efectuar la clasificación a nivel auxiliar para reconocer en forma separada los casos en que se encuentra gestionando la titularidad sobre los mismos.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, que se adquieren mediante la cesión gratuita, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 312525 bienes si se dispone del documento que acredite la titularidad o, en su defecto, la subcuenta 312527 Bienes pendientes de legalizar de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, cuando se trate de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial que hubiese imposibilitado su reconocimiento anteriormente, o la subcuenta 312002-En especie, de la cuenta 3120-SUPERAVIT POR DONACIÓN, para los casos de las zonas de cesión obligatoria en desarrollo de proyectos urbanísticos normales.

2. Respecto del nuevo marco Normativo contable para entidades de gobierno (Res. 533/2017)

Tratándose de bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público que se encuentre bajo la responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y las ventajas sustanciales, deben incorporarse a su sistema de información contable, con

independencia de que se posea la titularidad y un folio de matrícula inmobiliaria o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos.

El Distrito Capital tendrá las ventajas sustanciales sobre los bienes de uso público cuando el potencial de esos inmuebles para prestar servicios futuros a la comunidad le contribuye a la consecución de sus objetivos o al cumplimiento de su cometido estatal. Se tendrán los riesgos desde el momento en que la entidad deba garantizar, entre otros aspectos, el control físico, protección, mantenimiento, conservación, adecuación o mejoramiento de esos bienes.

Si bien es cierto, en algunas circunstancias el control sobre los inmuebles es concomitante con la titularidad jurídica del mismo, para efectos de la aplicación del nuevo Marco normativo contable, 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, para lo cual la entidad que tenga a su cargo el control físico, mantenimiento, conservación y/o mejoramiento del mismo debe reconocerlo como activo.

Para la incorporación de bienes que conforman el espacio público, se debita la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo de la cuenta 1710 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y se acredita la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS. Los terrenos que hacen parte de los bienes de uso público se reconocen por separado de la infraestructura construida sobre los mismos.

CONCEPTO No. 20172000047651 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e histórico y culturales Otros Activos
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Avalúo bóveda de estampillas reconocidas en Bienes de Arte y

Cultura – Elementos de Museo

Doctora

ANGELA BURZA NARANJO

Contador - Contratista

Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003192-2, del día 13 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre hallazgo dejado por parte de la Contraloría General de la República en referencia a valor incierto del rubro correspondiente a la bóveda de estampillas recibidas de la extinta ADPOSTAL y reconocida en la cuenta 196005001 Bienes de Arte y Cultura – Elementos de Museo, por valor certificado por parte del Jefe de Contabilidad y Presupuesto al 31/08/2006. Para lo cual surge la siguiente pregunta:

¿“Se debe realizar Avalúo para esta bóveda teniendo en cuenta que para la vigencia 2018 ya no es obligatorio por el nuevo marco de las Normas NICSP”?

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Bienes de uso público e históricos y culturales, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

(...)

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a Otros activos, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para ello el Catalogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública incluye las cuentas en las cuales se debe realizar el reconocimiento de estas partidas, a saber:

“1715 – BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública.

(...)

1960 – BIENES DE ARTE Y CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que presten el servicio de biblioteca.

(...)

3125 – PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporados durante el periodo contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad de gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado siempre que constituyan formación bruta de capital.

(...)

5808 – OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno incluido en el Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015 establece:

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

(...)

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

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.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

Adicionalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señalan:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

- c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

Los bienes históricos y culturales se reconocerán, de manera individual; no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros de características similares.

Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

12.2. Medición Inicial

Los bienes históricos y culturales 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 entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

(...)

12.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

(...)

12.4. Baja en cuentas

Un bien histórico y cultural se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se pierde el control del activo o cuando no se espera obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien histórico y cultural se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, en el numeral 1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señala:

“1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar los bienes que han sido declarados mediante acto administrativo como bienes históricos y culturales.
- b) Determinar cuáles de los bienes identificados en el literal a) no cumplen con los criterios para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público.
- c) Clasificar los bienes históricos y culturales identificados en los literales a) y b) por su naturaleza, como monumentos históricos, obras de arte o lugares arqueológicos, entre otros.
- d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.
 - ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, la Entidad debe evaluar si efectivamente la clasificación corresponde a un Bien de arte y cultura o si el bien cumple con las condiciones para el reconocimiento como Bienes históricos y culturales, con base en juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de este tipo de activos. De cumplir con estas últimas condiciones, además de efectuar la reclasificación pertinente, se debe asegurar que éste cuente con una medición fiable que se pueda usar como costo histórico para su reconocimiento inicial, y de no contar con esta medición se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo, el nuevo valor.

En caso de no contar con una medición fiable para el bien se procederá a la baja del activo de la cuenta en que se esté reconociendo y se realizará la revelación cualitativa de este activo en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública precedente y según lo señalado en la Norma Técnica de Bienes de uso público e históricos y culturales, los bienes históricos y culturales se deben reconocer por su costo histórico y no son objeto de actualización, así mismo para los bienes de arte y cultura que señala la Norma Técnica de Otros activos, razón por la cual la bóveda de estampillas, al cumplir con los criterios para tener esta clasificación, no debe ser objeto de actualización. Como consecuencia de ello, el eventual avalúo técnico de carácter excepcional mencionado anteriormente no tiene como propósito el registro de valorizaciones o desvalorizaciones, sino de constituir el valor fiable que debe constituirse como costo, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015.

Si como resultado de la evaluación se ratifica que la bóveda efectivamente debe clasificarse en la subcuenta 196005-Ementos de museo, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, y no se cuenta con una información fiable, se hace necesario efectuar, con carácter de excepción, un avalúo técnico que pueda ser utilizado como costo histórico del bien, en cuyo caso deberá dar de baja los registros actuales e incorporar como costo, el nuevo valor, tanto para el reconocimiento actual, como para configurar la base con miras a migrar al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 que entra a regir a partir del 1 de enero de 2018, aplicado en consonancia con el Instructivo N° 02 de 2015, independientemente que hacia el futuro este tipo de bienes no serán objeto de registro de actualizaciones.

En ambos casos la incorporación del nuevo costo determinado por avalúo técnico, se registrará en la cuenta de activo que corresponda contra un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO; en tanto que la diferencia del valor en libro por el descargo de los saldos actuales se hará con cargo a la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20172000066751 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de Arte y Cultura
	SUBTEMAS	Depreciación Acumulada de una Colección de Bienes de Arte y Cultura reconocidos como Propiedad Planta y Equipo.

Señora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Presidencia de la República

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042672, del 19 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República cuenta con una colección de Bienes de Arte y Cultura de uso decorativo con y sin declaratoria BIC (Sic), que de acuerdo al nuevo marco normativo serán registrados en la cuenta 1681 BIENES DE ARTE Y CULTURA, así las cosas estos bienes deben depreciarse; pero teniendo en cuenta las características artísticas, simbólicas, históricas y culturales de dichos bienes, estos aumentan su valor con el transcurso del tiempo y si aplicamos la depreciación se estaría bajando el valor de estos.”

Por tanto atentamente solicitamos determinar si es posible que dichos bienes manejen una vida útil indefinida o que procedimiento se debe seguir en este caso.

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

769

Compilado a 29 de diciembre de 2017

El Marco Normativo para entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015 establece en el numeral:

10. PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

10.3 Medición Posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Contaduría General de la Nación 55 término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

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.

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.

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.

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. (Subrayado fuera de texto)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características

(...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es importante precisar que la vida útil es el periodo por el cual la Entidad espera utilizar el activo y al finalizar ésta, puede seguir siendo utilizado por otro usuario. De otra parte la vida económica del bien se entiende como el periodo durante el cual se espera que un

activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, por tanto al concluir ésta el activo no podrá ser utilizado.

La colección de Bienes de Arte y Cultura con y sin declaratoria de ser constitutivos de bienes históricos, culturales o del patrimonio nacional, utilizados como elementos de uso decorativo o para la prestación de servicios, cumplen con la definición de Propiedad Planta y Equipo, a los cuales se deberá aplicar los criterios establecidos en esta norma para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y revelaciones. Así las cosas en la medición posterior de la norma en mención no se contempla la posibilidad de establecer vidas útiles indefinidas, la Entidad deberá realizar la mejor estimación posible de la vida útil considerando el tiempo de uso que espera darle a los activos, para lo cual podrá incluso recurrir a la experiencia que la Entidad tenga con activos similares. Es de resaltar que la vida útil es una estimación que incorpora un grado de incertidumbre en su medición, por lo cual debe ser revisado como mínimo al cierre de cada periodo contable.

Ahora bien, la depreciación se calcula sobre el valor del activo menos el valor residual, que es el valor que la Entidad podrá obtener actualmente por dicho activo si ya hubiera finalizado su vida útil, por lo cual, cuando el valor residual supera el valor en libros se suspende la depreciación.

De acuerdo con lo anterior y considerando que en su consulta expresa que el valor de los activos puede incluso aumentar a lo largo del tiempo, su valor residual podría ser mayor al valor en libros, lo cual implicaría que materializada esta circunstancia la Entidad no deberá depreciar el bien.

CONCEPTO No. 20172000067201 DEL 01-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes de uso público en aplicación del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno

Doctora
MÓNICA ANDREA MOJICA ACOSTA
Secretaria Financiera y Administrativa

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

772

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Alcaldía Municipal de Nocaima
Nocaima - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500033062, del 24 de julio de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes de uso público.

Al respecto pregunta lo siguiente:

1. ¿Cuál es el impacto en la información financiera de una entidad, como resultado de reconocer y valorar todos los elementos patrimoniales, incluyendo los bienes de uso público?
2. ¿Cuál es el criterio de medición más razonable en la presentación y utilidad de la información financiera correspondiente a los bienes de uso y beneficio público?

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones legales relacionadas con el reconocimiento de los bienes de uso público

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que “La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C. Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil)”. (Subrayado fuera de texto)

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-183/03, en la cual se hace una distinción frente a las clases de dominio frente a los bienes, señala lo siguiente:

“Ha de recordarse por la Corte que en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, esta Corporación, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que:

“La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución. Este derecho real institucional no se ubica dentro de la propiedad privada

respaldada en el artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el artículo 63 de la Carta, el cual establece que ‘los bienes de uso público...son inalienables, imprescriptibles e inembargables’.

Esto muestra entonces que la teoría de la comercialidad de los bienes se rompe cuando se trata de bienes de uso público. No es válido entonces exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar si son de uso público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional. Por ello durante la vigencia de la anterior Constitución, la Corte Suprema de Justicia había dicho que ‘el dominio del Estado sobre los bienes de uso público, es un dominio sui generis’. Y la Corte Constitucional también ha diferenciado con nitidez, en anteriores decisiones, el dominio público y la propiedad privada. Así, según la Corte, los bienes de dominio público se distinguen ‘por su afectación al dominio público, por motivos de interés general (CP art. 1°), relacionadas con la riqueza cultural nacional, el uso público y el espacio público. (...)’ (Subrayado fuera de texto)

1. Consideraciones con respecto a la regulación contable pública

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, identifica los objetivos de la información financiera en el numeral 3, indicando lo siguiente:

“Los objetivos de la información financiera buscan que esta sea útil, a partir de la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control. (...).

El citado Marco conceptual, en el numeral 4, respecto de las características cualitativas que debe poseer la información contable, señala que “Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora (...). Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 6.1.1 define los activos así:

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

El 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en los numerales 11.1, 11.2 y 11.3, donde se establecen los criterios para el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de los bienes de uso público, se dispone lo siguiente:

“11.1 Reconocimiento

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

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado.

El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. (...)

Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. (...).

11.2 Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y 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.

Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación. (...)

11.3 Medición posterior

Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015, donde la CGN se señala las directrices para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.1.10, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, la CGN dispone lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.
 - b. Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
2. Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió (...). Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

3. Identificar los bienes de uso público contruidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. (...).
 4. Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
 5. Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. (...)
 6. Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando los bienes de uso público tengan asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. (...).
 7. Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. (...).
 8. Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.
- ii. Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (...)." (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, en la doctrina contable pública emitida por la CGN mediante en el numeral 3 de las conclusiones señaladas en el concepto 20172000030941 de junio 16 de 2017, se indica lo siguiente:

“Tratándose de bienes usufructuados por la colectividad y que conforman el espacio público, que se encuentren bajo la responsabilidad de la entidad, incluidos los riesgos y las ventajas sustanciales, deben incorporarse a su sistema de información contable, con independencia de que se posea la titularidad y un folio de matrícula inmobiliaria o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Conclusiones Generales

La Corte Constitucional en la Sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, expresó que el derecho real institucional sobre los bienes de dominio público no se ubica dentro de la propiedad privada respaldada en el Artículo 58 de la Constitución, sino que es otra forma de propiedad, un dominio público fundamentado en el Artículo 63 de la Carta, el cual establece que los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Respecto del alcance de la expresión “dominio público”, según lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada, los bienes de uso público pueden serlo por su naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, por encontrarse fuera del comercio y por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables. Ratifica la Corte que tales bienes están definidos en la ley como aquellos cuyo uso “pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio”.

Igualmente, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada, indica que no es válido exigir matrícula inmobiliaria de tales bienes para determinar y demostrar el dominio público, puesto que tales bienes, por sus especiales características, están sometidos a un régimen jurídico especial, el cual tiene rango directamente constitucional.

Ahora bien, partiendo de lo señalado en las consideraciones y conclusiones anteriores, a continuación se da respuesta a sus cuestionamientos:

1. ¿Cuál es el impacto en la información financiera de una entidad, como resultado de reconocer y valorar todos los elementos patrimoniales, incluyendo los bienes de uso público?

El reconocimiento de los bienes de uso público al sistema de información de una entidad pública obedece, bien a que ellos devienen de obras realizadas con recursos públicos o corresponden a la incorporación de bienes cedidos que quedan bajo la administración pública y en ambos casos hacen parte del acervo patrimonial público.

Lo anterior, por cuanto las entidades de gobierno, en el ámbito de sus competencias, deben reconocer y revelar todo el conjunto de bienes inmuebles que conforma el patrimonio del Estado, incluyendo los de uso público y los históricos y culturales, lo cual debe ayudar a satisfacer necesidades informativas de diferentes usuarios, como los ciudadanos, quienes en su condición de contribuyentes y beneficiarios, tienen interés en que la información financiera les permita conocer la gestión, el uso y la condición de los recursos y el patrimonio público.

La incorporación de los bienes de uso público no es una obligación que surge de la implementación del nuevo Marco normativo contable emitido por la CGN mediante Resolución 533 de 2015. Aún desde la regulación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, las entidades de gobierno deben reconocer todos los bienes que pertenecen a la colectividad, cuando estas tengan a su cargo obligaciones frente al control físico, protección, mantenimiento, conservación, adecuación o mejoramiento de tales bienes, con independencia que posean un título de propiedad o de un documento que acredite el recibo o toma de posesión de los mismos.

Por lo anterior, en cumplimiento de lo dispuesto por la CGN en el numeral 3.2. del anexo a la Resolución N° 357 de 2008 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno (reemplazada por la Resolución 193 de 2016, vigente a partir del 1 de enero de 2018 para las entidades de gobierno) y lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley N° 1819 de 2016, las entidades territoriales deben adelantar todas las acciones necesarias para el reconocimiento de los bienes de uso público que, entre otros aspectos, cumplan las siguientes condiciones: (a) la colectividad los utiliza, disfruta o goza como resultado de un evento pasado; (b) existe un derecho de la comunidad sobre el potencial futuro de servicios que se derivan de esos bienes, es decir, es la que tiene a su favor las ventajas sustanciales; (c) una entidad de gobierno, en nombre de esa colectividad, tiene a su cargo los riesgos sustanciales; (d) se puede establecer razonablemente que esos bienes pertenecen a la colectividad, para lo cual, en algunos casos se dispone de algún documento formal que sirve de soporte o está respaldado en un ordenamiento legal; (e) se puede demostrar la existencia física o que se encuentran debidamente georeferenciados y; (f) puede asignárseles una medición fiable mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico.

2. ¿Cuál es el criterio de medición más razonable en la presentación y utilidad de la información financiera correspondiente a los bienes de uso y beneficio público?

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 11.2 de las normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes de uso público se deben medir por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y 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.

En el costo también se incorporan los costos de financiamiento, si se cumplen las condiciones para ello, y los costos por desmantelamiento. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público y afectará la base de depreciación.

Ahora bien, para efectos de la transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, la entidad debe atender lo señalado en el numeral 1.1.10 del Instructivo 002 de 2015, que frente a la medición de los bienes de uso público a 1º de enero de 2018, la entidad puede medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas: (i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o (ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Por tanto, mediante una toma física se efectuará la comprobación o demostración de que los bienes efectivamente están dispuestos para el uso de la colectividad y, una vez realizada su geo-referenciación o individualización, la entidad conformará un expediente con la documentación copiada y les asignará la medición monetaria utilizando métodos de reconocido valor técnico, por ejemplo, mediante la comparación del costo de reposición de otros bienes de características y prestaciones similares.

CONCEPTO No. 20172000105971 DEL 24-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los terrenos y edificaciones donde funcionan centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre bienes de uso público.

Coronel
GENES LARRY VELAZCO VELAZCO
Director de Contabilidad
Municipio de Santiago de Cali
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047242, del 27 de octubre de 2017, donde solicita un pronunciamientos sobre los criterios para el reconocimiento contable de terrenos y edificaciones, tales como centros docentes, escuelas, casas, parqueaderos, oficinas, casetas, campamentos e instalaciones deportivas construidas sobre predios declaradas bienes de uso público:

CONSIDERACIONES

En la doctrina contable emitida en desarrollo del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el concepto N° 20122000039491 del 6 de diciembre de 2012, dirigido a la doctora Luz Marina Jaiquel Rodríguez, Jefe Grupo de Administración de Inmuebles de la Aeronáutica Civil, la CGN señaló:

“Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de

dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social.

Tratándose de un mismo inmueble que tiene una destinación principal que responde a las características propias de los bienes de uso público, y alternamente está destinado en menor proporción a actividades comerciales, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo a la actividad más relevante.

Ahora bien, si administrativamente se decide e implementa una segregación que permita identificar unidades principales o independientes, cada una con destinación específica, es viable que aquella(s) unidad(es) que cumplan con las características de uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, se reconozcan en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES, y aquella(s) unidad(es) que se destinen a generar ingresos por arrendamientos, se deben reconocer en la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.” (Subrayados fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, señala:

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

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

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

El 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 11.1 señala lo siguiente:

“11.1 Reconocimiento

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

11.4 Reclasificaciones

24. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría. ”
(Subrayado fuera de texto)

Del mismo modo, los criterios para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo se establecen en el numeral 10 de las normas antes citadas y, en el numeral 10.1, párrafo 1, establece, se dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015, donde la CGN se señala las directrices para la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1.1.9, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, la CGN dispone lo siguiente:

“(…) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en

Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

El citado Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.10, con respecto de los saldos iniciales de los bienes de uso público, dispone lo siguiente:

“(...) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente

Los bienes de uso público comprenden los administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. Por tanto, tratándose de bienes que en la actualidad responden a las características propias de los bienes de uso público definidas en el Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, que alternamente se destina una proporción no material para la prestación de servicios a cargo del Municipio, su reconocimiento contable debe efectuarse atendiendo la actividad más relevante.

Ahora bien, si se trata de construcciones sobre bienes de uso público donde funcionan centros educativos, centros de salud, centros de servicios, edificios administrativos, campamentos e instalaciones deportivas, entre otros, destinados al cumplimiento de actividades de producción o de prestación de los servicios administrativos a cargo del Municipio, tanto el terreno como la edificación, se deben reconocer en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos para el uso, goce o disfrute de la ciudadanía, sin restricción alguna.

2. Bajo el Marco conceptual contable para entidades de gobierno – Resolución N° 533 de 2015 y Marco Normativo entidades de gobierno – Resolución N° 484 de 2017.

De conformidad con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, para efectos de la transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno en lo que hace referencia a las propiedades, planta y equipo, se debe tener en cuenta que a 31 de diciembre de 2017 estas partidas, bajo el Marco normativo precedente, pueden encontrarse clasificadas en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales.

Igualmente, en atención a lo señalado en el numeral 11.4, párrafo 24 de las norma sobre propiedades, planta y equipo que deben atender las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, cuando se determine el cambio de utilización de un bien de uso público y se configuren los elementos para ser reconocidos en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a las entidades aplicar el juicio profesional para determinar si existen predios declarados jurídicamente como bienes de uso público, empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, caso en el que deberán reconocerse en la cuenta que corresponda a su naturaleza del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por cuanto no están dispuestos exclusivamene al uso, goce o disfrute por parte de la ciudadanía, para lo cual se requiere de su individualización. Si ello no es posible, el bien se continuará revelando en la cuenta correspondiente a los Bienes de uso público y alternamente se deberá dejar constancia de tal situación en las notas a los estados financieros.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos No. 20172000000131 del 05-01-2017

20172000000141 del 05-01-2017

20172000000311 del 05-01-2017

20172000065051 del 17-10-2017

20172000075741 del 09-11-2017

20172000107761 del 13-12-2017

20172000115431 del 28-12 -2017

5.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.9 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20172000000011 DEL 04-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos Beneficios a empleados – Plan de activos para beneficios posempleo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contratos de concurrencia entre la Nación, el Departamento y la Universidad para el pago de pasivos pensionales y del Fondo constituido para la administración de los recursos

Doctora

ALEXANDRA COLLAZOS M.
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad del Valle
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-009046-2 del 14 de diciembre de 2016 mediante la cual solicita en el contexto del Marco para las entidades Gobierno el procedimiento contable para reconocer el fondo pensional constituido para la administración de los recursos del contrato de concurrencia entre la Nación, el Departamento y la Universidad

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1371 de 2009 por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales, establece lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

Artículo 2°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades objeto de la aplicación de la presente ley deberán constituir un fondo para el pago del pasivo pensional, el cual será una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo. Los recursos y los rendimientos tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo.

Artículo 3°. Financiación del Pasivo. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base...

Artículo 4°. Pasivo Pensional. Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1° de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas. Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

Artículo 6°. Funciones de los Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Los fondos para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional tendrán las siguientes funciones:

1. Sustituir a las cajas, fondos, entidades de previsión existentes en dichas universidades, o a la universidad en el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales.
2. El pago de todas las obligaciones pensionales descritas en el artículo 1° de esta ley.
3. El reconocimiento y pago de las pensiones de quienes tenían cumplidos los requisitos para tener derecho a la pensión de vejez o jubilación, invalidez y sobrevivencia de acuerdo con el régimen pensional vigente, antes del 23 de diciembre de 1993.
4. El reconocimiento y pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sobrevivencia o sustitución de quienes cumplieron los requisitos entre el 23 de diciembre de 1993 y la fecha de cierre o liquidación de la respectiva caja.
5. El pago de los bonos pensionales, y de las cuotas partes de bono pensional, de los empleados públicos, personal docente y trabajadores oficiales, que se afiliaron al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado por el ISS o al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad.
6. Garantizar el estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos de los pensionados, de las personas a las cuales deberán efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones, de los beneficiarios de los bonos pensionales y de las cuotas partes de bono pensional, y de las cuotas partes pensionales debidamente reconocidas, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el respectivo Fondo y administrar los recursos correspondientes.
7. Velar por el cumplimiento de todas las obligaciones que la Nación y la misma universidad, contraigan con el Fondo y en particular recaudar oportunamente los valores que correspondan a las obligaciones adquiridas en favor del Fondo.

Artículo 7°. Proyecciones y Pagos. Cada año y durante el primer semestre, la Universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el valor de las obligaciones pensionales previstas para la siguiente vigencia fiscal, con los respectivos ajustes, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de la Nación." (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 0530 de 2012, por medio del cual se reglamentó la Ley 1371 de 2009, prescribe que:

“Artículo 1°. Concurrencia en el pago del pasivo pensional. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la Ley 1371 de 2009, y de conformidad con el presente reglamento. (...)”

Artículo 2°. Estimación de la concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata el presente decreto se estimará de la siguiente manera:

1. Concurrencia de la universidad: será igual a la suma denominada "Recursos para Pensiones del Año Base" prevista en la Ley 1371 de 2009, actualizada con el IPC causado anualmente. Este valor corresponde a la suma destinada para el pago de pensiones en el año 1993, y que fue incluida en la base para determinar la transferencia para funcionamiento establecida en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.

2. Concurrencia de la Nación: será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional legalmente reconocido y la concurrencia de la universidad.

Los Recursos para Pensiones del Año Base serán certificados para cada una de las universidades por la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante resolución, dentro de los tres (3) meses siguientes a la expedición del presente decreto.

Artículo 3°. Pago de la concurrencia. La concurrencia de que trata el artículo anterior se calculará por anualidades, y se pagará por cuatrimestre anticipado mediante el giro de los recursos respectivos al Fondo, de acuerdo con el mecanismo previsto para la elaboración y aprobación de las proyecciones de pago de las obligaciones pensionales de que trata el artículo siguiente.

La concurrencia a cargo de la universidad se pagará exclusivamente con los Recursos para Pensiones del Año Base, sin perjuicio de su obligación de transferir al Fondo la titularidad y el recaudo efectivo de los recursos que de acuerdo con la ley le han sido asignados, según lo previsto en el inciso 3° del artículo 3° de la Ley 1371 de 2009. Ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones.

La concurrencia a cargo de la Nación se pagará con los recursos destinados en la ley anual de presupuesto para el pago de pensiones en cada una de las universidades, descontando los Recursos para Pensiones del Año Base y las reservas y demás recursos en cabeza del Fondo, y adicionando las demás sumas que sean necesarias para realizar el pago anual del pasivo pensional legalmente reconocido. Estos recursos deberán siempre estar discriminados en el rubro presupuestal respectivo, con el fin de garantizar su afectación al fin previsto, y son distintos de aquellos que corresponde transferir a la Nación de conformidad con el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

Artículo 4°. Cálculo actuarial y proyecciones anuales. Para la estimación del pasivo pensional la universidad deberá elaborar un cálculo actuarial, con corte a 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas en las normas aplicables, el cual deberá someterse a la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El cálculo actuarial inicial se presentará por parte de la universidad durante los tres meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto, el Ministerio de Hacienda enviará a la universidad sus observaciones dentro de los tres (3) meses siguientes al recibo del cálculo. En todo caso, el cálculo actuarial permitirá distinguir con claridad el valor total de las obligaciones de que trata el artículo 1° y dentro de ellas, las obligaciones pensionales que son objeto de revisión administrativa y judicial, de acuerdo con el inciso 2° del artículo 5° del presente decreto.

Durante el primer semestre de cada año, la universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la proyección anual del valor de las obligaciones pensionales de la siguiente vigencia fiscal, teniendo en cuenta el requerimiento real de recursos, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de ambas partes, el cual se transferirá por la Nación al Fondo por cuatrimestre anticipado en la vigencia siguiente.

Artículo 5° (sic). Convenios interadministrativos de concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata este decreto se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación - Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad. El convenio tendrá por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes, así como la organización del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, e incluirá las actividades a cargo de cada una de las partes para la debida ejecución de dicho objeto.

El convenio interadministrativo de concurrencia definirá los mecanismos para la revisión administrativa y judicial de las pensiones, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 797 de 2003, los instrumentos que utilizará la Nación para financiar transitoriamente el pago de estas obligaciones a través del Fondo mientras se profieren las decisiones judiciales respectivas, los mecanismos de seguimiento y control que deberán instaurarse en protección de los recursos públicos, entre otros.

Artículo 6°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades de que trata el presente decreto deberán constituir un Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que tendrá las funciones de que trata el artículo 6° de la Ley 1371 de 2009, y las que especialmente se le asignen en el convenio de concurrencia.

El Fondo se organizará como una cuenta especial sin personería jurídica de la respectiva universidad, y será administrado mediante patrimonio autónomo por una sociedad

fiduciaria. La fiduciaria será seleccionada por la universidad de acuerdo con las normas aplicables.

La sociedad fiduciaria y el Fondo estarán sometidos a las disposiciones aplicables en materia de administración de pasivos pensionales y a la gestión de recursos públicos destinados al mismo fin.”

En relación con la normatividad contable pública el Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, definen los activos y los ingresos como:

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

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos: (...) 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. (...)”

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. (...)”

“6.1.4. Ingresos. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

Ahora bien, la Norma de Beneficios a los empleados dispone que “Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de Gobierno describe la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO como,

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

791

“Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...) 3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos...

SE ACREDITA CON: 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo, tales como pensiones a cargo de la entidad, seguros de vida, asistencia médica y cobertura educativa, entre otros. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos. 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.”

Así mismo, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS señala: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto en el Marco normativo para las entidades de Gobierno, un activo puede generarse en ejercicio del poder a través de una ley que le otorga el derecho a la entidad, como corresponde a lo señalado por la Ley N° 1371 de 2009 que estableció la concurrencia entre la Nación y las Universidades para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales, quienes deberán constituir un fondo que será una cuenta especial sin personería jurídica de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo.

Así mismo, el decreto N°530 de 2012 reglamentario de la citada Ley señaló que la concurrencia se instrumentaliza con la suscripción de un convenio interadministrativo entre la Nación y la Universidad mediante el cual se determina el valor, el total del pasivo pensional y la concurrencia anual de las partes.

Cumplidas las formalidades de las normas anotadas, para la Universidad existe un derecho que contablemente se ajusta a las condiciones de los activos destinados al pago de los pasivos pensionales por el valor del contrato de concurrencia que, en aplicación de la Normatividad para las entidades de Gobierno, clasifica en la subcuenta 190408-Derechos

por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, cuenta que en el evento de incrementar su valor tendrá como contrapartida la subcuenta 480840-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Cuando la entidad presente diferentes contratos de concurrencia, los identificará a nivel de auxiliar.

De otra parte, como la Universidad al constituir el Fondo para la administración de los recursos destinados al pago del pasivo pensional, , debitará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO con los recursos girados por las entidades que obran en el contrato de concurrencia, o la subcuenta y cuenta de donde se dispongan los recursos propios que la Universidad destina al mismo.

CONCEPTO No. 20172000036761 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Registro contable de los anticipos entregados a los empleados o contratistas.

Doctora

AMELIA ESCOBAR CHACÓN

Profesional Senior Administrativo Contable e Impuestos

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026272, del día 01 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) bajo el nuevo marco normativo de las entidades de gobierno, los anticipos otorgados a los empleados para llevar a cabo salidas de campos y talleres que no sean (sic) legalizado dentro de los tiempos establecidos por la entidad, que tratamiento debemos darle? se deben reclasificarse (sic) como una cuenta por cobrar en cabeza del empleado o se debe registrar como un gasto?”.

CONSIDERACIONES

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

La Resolución Nº 193 de 2016, “Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, prescribe:

“3.2.16 Cierre contable

Las entidades deberán adelantar todas las acciones de orden administrativo necesarias para efectuar un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos, tales como cierre de compras, ventas, tesorería y presupuesto; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos; elaboración de inventario de bienes; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje; anticipos a contratistas y proveedores; conciliaciones; verificación de operaciones recíprocas; y ajustes por deterioro, depreciaciones, amortizaciones, agotamiento o provisiones, entre otros aspectos”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1906 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.”

CONCLUSIONES

En atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno Contable es responsabilidad de los representantes de las entidades implementar políticas y manuales de procedimientos para la legalización de los recursos entregados por concepto de viáticos y gastos de viaje.

En ese sentido, el registro contable de los anticipos girados a los empleados o contratistas se realizará de conformidad a la política definida por la entidad. De esta manera, una vez entregados los anticipos y terminado los plazos para la legalización, le corresponde a la entidad, evaluar si el empleado o contratista cumplió el objeto para el cual le fueron entregados los recursos y definir la forma y los documentos idóneos para soportar la legalización correspondiente.

Si producto de estas gestiones se demuestra que el empleado o contratista no cumplió con el objetivo de las salidas de campo y talleres, la entidad deberá adelantar las gestiones pertinentes en procura de recuperar los dineros. Si adelantadas todas las gestiones se evidencia que no es posible la legalización del anticipo ni la devolución de los recursos, la entidad deberá dar de baja la cuenta por cobrar, porque han expirado los derechos, caso en el cual registrará un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 190603-Avances para viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Lo anterior no se contrapone a las investigaciones fiscales y/o disciplinarias que se deban adelantar.

CONCEPTO No. 20172000056591 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Legalización de los recursos entregados en administración a otras entidades, en el marco de un convenio interadministrativo.

	Obligatoriedad de preparar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo para una entidad de gobierno.

Doctora

MARIA BLEYDI CORTES HERRERA

Asesor

Ministerio del Interior

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039962, del día 30 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. El Ministerio del Interior, por medio del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana- FONSECON, entrega recursos a entidades como Fondo Nacional de Proyectos de Desarrollo- FONADE, entidades territoriales, entre otras, mediante la suscripción de convenios administrativos con el objeto de aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el desarrollo de proyectos.

Para la legalización de los recursos, la entidad debita la subcuenta 191008- Estudios y proyectos, de la cuenta 1910- CARGOS DIFERIDOS del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Precedente, cuenta que fue eliminada del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual pregunta: ¿Qué cuenta deberá utilizar la entidad para la legalización de los recursos entregados en administración, bajo este nuevo marco normativo? Se aclara que se hace referencia a los recursos diferentes a los de construcción de obras de infraestructura

2. Con base en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ¿Es obligación para el Ministerio del Interior, elaborar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo? Teniendo en cuenta que la mayoría de sus ingresos provienen de la Dirección del Tesoro Nacional, mediante pagos al beneficiario final, afectándose contablemente la cuenta 4705- Fondos recibidos, de operaciones interinstitucionales. Además, los únicos recursos que ingresan en la cuenta de bancos de la entidad son aquellos destinados para el pago de la nómina y para el pago de impuestos.

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

CONSIDERACIONES

1. El Marco Conceptual del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expresa:

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

(...) 6.1.5. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas de este mismo marco normativo, señala:

54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.” (Subrayado fuera de texto)

2. En el Capítulo VI del Marco Normativo para Entidades de gobierno, se menciona lo siguiente sobre los Estados Financieros:

“(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Si se mantiene la modalidad de convenios mencionados en los conceptos No. 20132000068051 de 2013 y 20162000037701 de 2016 emitidos por la CGN, en los cuales, FONSECON entrega recursos en administración a Municipios para el desarrollo de proyectos en cumplimiento de sus objetivos misionales, sin perder el control de los mismos, entonces la legalización se realizará acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la contrapartida será alguna de las siguientes cuentas, de conformidad con el uso que se haya dado a los recursos en el proyecto:

- Los recursos destinados a la construcción de un inmueble se registrarán debitando la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, en la cual estarán incluidos todos los costos necesarios para llevar a cabo la construcción del activo hasta que esté en condiciones de uso, tales como los costos de los estudios, diseños, costos de las interventorías, entre otros.

- Los recursos destinados a la compra de muebles, licencias u otro bien o derecho asociado al proyecto, que cumplan con la definición de activo, deberán registrarse en la cuenta de propiedades, planta y equipo, intangibles u otro según corresponda, de acuerdo con la naturaleza del activo.

- Las erogaciones que se realicen para fines del proyecto que no hagan parte del costo de los activos, pero beneficien a la entidad que lo recibirá, tales como capacitaciones al personal de la entidad o algún otro beneficio, deberán ser registrados por el Ministerio como una transferencia en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Los recursos ejecutados que no cumplan con alguna de las condiciones mencionadas anteriormente y cumplan con la definición de gasto, se registrarán como tal, de acuerdo con la naturaleza del mismo.

Es importante que la entidad utilice cuentas auxiliares o la opción equivalente que la plataforma tecnológica les permita, para solventar las necesidades de información que la entidad identifique, de cara a los usuarios de esta.

2. De acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución Nº 533 de 2015, el conjunto completo de Estados Financieros contiene un Estado de Flujos de Efectivo que se debe presentar al cierre de cada periodo contable, así pues, para dar cumplimiento a la normatividad, el Ministerio del Interior está obligado a prepararlo y presentarlo en los plazos que establezca la CGN.

Sin embargo, es pertinente informar que existe un proyecto de modificación a este marco normativo, en el que se propone que la preparación y presentación del Estado de Flujos de Efectivo sea opcional para las Entidades de Gobierno, es decir, la entidad definiría presentarlo solo si considera que dicho estado financiero es útil y satisface las necesidades de generación y análisis de información financiera. El proyecto de modificación al Marco Normativo, estuvo publicado en la página de la CGN del 28 de abril al 30 de mayo de 2017 para comentarios del público, por lo cual deberá esperarse a que se convierta oficialmente en norma, a efectos de asumirlo con carácter vinculante.

CONCEPTO No. 20172000056631 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados en administración a través del Sistema de Cuenta Única Nacional.

Doctora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL

Coordinadora Financiera

Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca

Cuidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003423-2, del día 28 de julio de 2017, en la cual solicita concepto técnico relacionado con el reconocimiento, valoración y medición de los recursos que la entidad pública tiene depositados en el Sistema de Cuenta Única Nacional, teniendo en cuenta los lineamientos de la CGN en la implementación de la Resolución N° 015 de 2017 sobre procedimiento contable para registro de operaciones interinstitucionales en el SIIF NACION II, del Decreto N° 2785 de 2013 y Decreto N° 1780 de 2014, según las siguientes consideraciones:

“La entidad traslada periódicamente durante la vigencia recursos de efectivo producto de los recursos generados por la prestación de servicios tales como licencias, patentes, permisos, certificaciones y multas que están vinculados con el desarrollo de la actividad pesquera; estos recursos son trasladados al sistema de cuenta única nacional generando

un mayor valor en las cuentas de Deudores Recursos Entregados en Administración Código Contable según catálogo de cuentas del Régimen Contable Público RCP Código 142402, de otra parte estos recursos pueden ser utilizados por la entidad en cualquier momento de la vigencia con disponibilidad de efectivo sin excederse del monto autorizado según lo establecido en el decreto de liquidación del presupuesto de la entidad.

De conformidad con el nuevo marco normativo la NICSP 2 define el efectivo y equivalentes de efectivo de la siguiente forma: “El efectivo comprende tanto el dinero en caja como los depósitos bancarios a la vista y los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor”.

Igualmente, en el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno Resolución 620 del 2015 no se observa una clasificación de partidas que identifique de conformidad con la taxonomía NICSP el concepto para registro de estas operaciones.

Según los casos expuestos anteriormente la entidad requiere redactar política contable que permita reconocer, clasificar y medir de forma oportuna y adecuada los registros que generan este tipo de operaciones junto con su componente de financiación por los intereses que generan estos recursos en la preparación del estado de Situación financiera siempre y cuando se ajusten a las directrices de la Contaduría General de la Nación.”

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 2785 de 2013, por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995, decreta:

“Artículo 1°. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

Los ingresos del Sistema de Cuenta Única Nacional corresponden al recaudo de las rentas y recursos de capital establecidos en el artículo 2° de este decreto y su correspondiente traslado a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano executor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional. (...)

Artículo 3°. Recaudo y Ejecución de Recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional. (...)

Artículo 5°. Administración de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá para cada entidad o fondo especial a los que se les aplique el presente decreto, los procedimientos operativos, plazos y flujos de información requeridos para el funcionamiento del Sistema de Cuenta Única Nacional de conformidad con lo establecido en el artículo 7° del presente decreto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto N° 1780 de 2014, por el cual se modifica el Decreto número 2785 de 2013 y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1°. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. Modifícase el artículo 4° del Decreto número 2785 de 2013 así:

“Artículo 4°. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir de la vigencia del presente decreto y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)”.

Artículo 2°. Rendimientos financieros. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional abonará una vez al año, máximo hasta el último día hábil bancario de la vigencia fiscal, el valor de los rendimientos generados por los recursos administrados en el SCUN

de acuerdo a los recursos manejados y a las inversiones realizadas en el lapso en que permanecieron los saldos disponibles. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, señala:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, en el Capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, indica:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...) El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

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

El Catalogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incluye las cuentas:

“1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados.” (Subrayado fuera de texto)

El manual de Procedimientos Contable de las Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su Capítulo III – Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, señala:

“1.3 Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1 Recaudo

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

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2 Giro

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

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

1.3.3 Compensación de recursos en la tesorería centralizada

La compensación de recursos por parte de una tesorería centralizada se realiza cuando se cancelan obligaciones y derechos de entidades del mismo nivel, con recursos que hacen parte del sistema de cuenta única. Estas compensaciones pueden hacerse entre el fondo común de la tesorería centralizada y los fondos administrados, o entre fondos administrados.

Para efectos del presente procedimiento, el fondo común de una tesorería centralizada está conformado por los recursos recaudados, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel. Por su parte, el fondo administrado corresponde a los recursos en efectivo a favor de la entidad, trasladados a la tesorería centralizada para su administración.

1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, cuya obligación se cancele con recursos del fondo común y cuyo derecho se recaude mediante el incremento del fondo administrado, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3.3.2 Compensación entre fondos administrados

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta 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.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que cancela la obligación, y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que recauda el derecho.

1.3.4 Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Para el registro de la distribución de rendimientos financieros con recursos del financiamiento interno aplicará lo definido en el numeral 1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado, de este procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar que los recursos entregados en administración hacen parte de los activos de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca, ya que son recursos controlados por la entidad por medio de los cuales espera obtener un potencial de servicio o la generación de beneficios económicos futuros, y así mismo el control se refleja en la capacidad que tiene la entidad para usar los recursos o definir el uso que un tercero deba darle.

Por ello, y según indicado en el Capítulo III – Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales de los Procedimientos Contable de las Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Resolución N° 533 de 2015, el reconocimiento de los recursos entregado en administración se realiza debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se ejecuten o utilicen los recursos entregados en administración, se cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para el reconocimiento de los rendimientos financieros que se generen por estos recursos y sean han de ser percibidos por la entidad, se registrará un débito en la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El valor a reconocer en los anteriores registros, corresponderá al valor nominal de los recursos entregados en administración o percibidos como rendimientos financieros, y representados en efectivo o equivalentes al efectivo.

En segundo lugar, es pertinente precisar que de acuerdo a los elementos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996 y confirmados por el Artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación cuenta con las facultades regulatorias respecto a la Contabilidad Pública, así como con la capacidad de definir las entidades responsables de producir, consolidar y enviar la información que se requiera por la CGN, en línea con lo anterior, la Resolución No. 533 de 2015, expedida por la CGN, es la norma local de aplicación obligatoria por parte de las Entidades de Gobierno, que como la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca, se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de soportar el desarrollo del proceso contable en su conjunto, es decir, para ser aplicada integralmente en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos; razón por cual la Entidad no podrá dar aplicación a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, normas emitidas por un regulador internacional.

CONCEPTO No. 20172000062251 DEL 26-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

Doctor

JAIRO PINZÓN GUERRA

Representante Legal

Empresa de Servicios Públicos de Chía

Chía-Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Municipio de Chía y la Empresa de Servicios Públicos de Chía, de capital 100% público suscriben un convenio interadministrativo para la reposición de redes de acueducto por un total de \$7.429.825.455,08 en el cual el municipio aporta \$5.855.813.311 y la empresa de servicios públicos aporta \$1.574.012.144 (...)

De acuerdo con el instrumento jurídico celebrado entre el municipio y Emserchia E.S.P. se evidencia que existe desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente los ejerza Emserchia E.S.P. (...)

Bajo el nuevo Marco Normativo, la empresa deberá registrar un ingreso sobre el cual deberá pagar un impuesto de renta que no está incluido en los recursos del proyecto, por lo cual consulta:

“El municipio puede reconocer todos estos activos y entregarlos en administración a la empresa de Servicios públicos de capital 100% público, puesto que el instrumento jurídico estipula que la ley 142 de 1994, establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, en su artículo 5 determina la competencia de los municipios en asegurar que se presten a sus habitantes de manera eficiente.

Teniendo en cuenta lo anterior el propósito de la infraestructura públicos domiciliarios siempre la va a definir el municipio.”

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

CONSIDERACIONES

El Código Civil en su artículo 2142, establece:

“ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.” (Subrayado fuera de texto)

Entidades de Gobierno

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno define los Activos como “recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones menciona en el numeral 7.1 que “Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno señala:

5424- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”

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

En el Anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones se define los activos como “...recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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

El Marco normativo para Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

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

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

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

Con respecto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

4430- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.
- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que

para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior espectro, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo, independientemente de los efectos de orden tributario, pues los registros contables no deben obedecer a asuntos de conveniencia o inconveniencia, sino al trasfondo económico de los hechos.

CONCEPTO No. 20172000066891 DEL 26-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y posterior de activos entregados en acuerdos contractuales por parte del patrimonio autónomo Procolombia.

Doctor
 NILSON ORLANDO BARBOSA FANDIÑO
 Analista contable
 Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500077222, del 24 de noviembre de 2016, en la cual plantea que PROCOLOMBIA, patrimonio autónomo creado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4.13.4.1 del Decreto No. 1730 de 1990, adicionado por el Decreto 2505 de 1991, por medio de un contrato de fiducia mercantil con la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.

En la actualidad este fideicomiso tiene suscritos dos contratos sobre los que se ha realizado una evaluación preliminar, estableciendo que pueden corresponder a acuerdos de concesión. Sin embargo, por la misma estructura contractual establecida, no existe suficiente claridad a efecto de determinar el adecuado proceso para el reconocimiento, medición y revelación.

A continuación se presenta un breve resumen de los contratos objeto de la consulta:

A. Cesión del aprovechamiento económico del CENTRO DE CONVENCIONES DE CARTAGENA DE INDIAS JULIO CESAR TURBAY AYALA.

El contrato tiene por objeto la cesión del aprovechamiento económico a favor del contratista del centro de convenciones, para que éste adelante por su cuenta y riesgo, la administración, operación, inversión y mantenimiento del mismo, en los términos y condiciones establecidos en el contrato. Para el desarrollo del objeto, el contratista tiene el derecho a la explotación económica del centro de convenciones y por lo tanto es autónomo en la gestión de comercialización de los espacios y los servicios que preste a los usuarios de la edificación. Procolombia se reserva el derecho de aprobación de los cronogramas y presupuestos en cuanto a la reposición y adquisición de activos.

La remuneración de este contrato está determinada de la siguiente forma, tomando el mayor de los siguientes montos:

- a. Una suma anual pactada al inicio del contrato, la cual es ajustada anualmente con la variación del IPC nacional del año inmediatamente anterior.
- b. El por ciento (7%) de los ingresos brutos que haya percibido el contratista en el año calendario anterior a la fecha de pago de la contraprestación anual.

Adicionalmente, en el párrafo cuarto de la cláusula 15 de dicho contrato, el contratista se obliga a depositar, una suma de dinero en efectivo, consignada en una cartera colectiva o en la inversión financiera que se le autorice, exclusivamente para el desarrollo del contrato, con destino al “Fondo de Inversiones y Gastos”, recursos que serán empleados en obras, adquisiciones, reparación o sustitución de bienes o activos, y gastos que se autoricen en la ejecución del contrato. Este fondo se alimentará con el ocho por ciento 8% de los ingresos brutos del centro de convenciones, los rendimientos financieros que genere, más los recursos generados por la venta de mobiliario y equipo que se retire de la operación, previa autorización del propietario. En la actualidad, estos recursos son administrados por el contratista.

Es importante considerar que los bienes adquiridos por este medio normalmente reemplazan activos, los cuales, al momento de liquidación del contrato, serán entregados al Patrimonio Autónomo, sin ninguna compensación adicional a la contraprestación recibida por el derecho al aprovechamiento económico.

En la terminación del contrato, el contratista deberá tener debidamente saneadas y a paz y salvo todas las obligaciones generadas en la ejecución del contrato. El Patrimonio Autónomo Procolombia podrá recibir los bienes y el contratista debe entregar las reservas para asegurar el cumplimiento total por parte del contratista.

El pasado 19 de febrero de 2016, se suscribió un otrosí que especifica que el contratista se obliga a realizar por su cuenta y riesgo las obras para el mejoramiento de la Infraestructura y equipamiento del Centro de Convenciones. Para este fin, el contratista deberá invertir para la ejecución de las obras una suma no inferior a TRECE MIL MILLONES DE PESOS (13.000.000.000), los cuales se manejarán a través del fondo de Inversión Colectiva o en la inversión financiera que se le autorice, y se destinarán exclusivamente para el desarrollo de las obras descritas en el otrosí. Como contraprestación al contratista por las obras a realizar, se amplió el término de duración del contrato por veinte (20) años, contados a partir de la fecha de suscripción del acta de iniciación.

B. Contrato para la inversión, operación y mantenimiento del COMPLEJO TURISTICO HOTEL Y CENTRO DE CONVENCIONES PAIPA HOTEL

El objeto de este contrato es adelantar por cuenta y riesgo del contratista, la inversión, operación y mantenimiento del complejo turístico, teniendo en cuenta las especificaciones técnicas establecidas en el anexo técnico adjunto al contrato. Para el desarrollo de su objeto, el contrato contempla la adecuación, dotación, mejoramiento, mantenimiento y operación de la infraestructura existente en el complejo turístico. El contratista recibirá como contraprestación de este contrato el derecho al

aprovechamiento de los servicios turísticos del complejo turístico lo cual incluye: sistema de reservas, auditorio, eventos, servicio de alojamiento, restaurante y cafetería, enfermería, alquiler de equipos varios, gimnasio, en los términos establecidos en los pliegos y el anexo técnico del contrato.

Igualmente, se prevé la posibilidad de que el contratista amplíe el alcance básico del presente contrato, a través de la construcción y mejoramiento de la infraestructura física. La ejecución de estas actividades está condicionada a la aprobación del Patrimonio Autónomo — Procolombia. En este contrato, al igual que el anterior, tiene dos eventos para el pago, el contratista debe pagar el mayor de los siguientes montos:

- a. Una suma anual pactada al inicio del contrato, la cual es ajustada anualmente con la variación del PC nacional del año inmediatamente anterior.
- b. El 10,81% de los ingresos brutos que haya percibido el contratista en el año calendario anterior a la fecha de pago de la contraprestación anual.

Así mismo, el contratista debe crear un fondo de reposición, el cual se mantendrá mensualmente con el 7% de los ingresos brutos del establecimiento hotelero. Los rendimientos financieros que genere este fondo, más los recursos producidos por la venta del mobiliario y equipo que se retire de la operación, previa autorización del propietario, formarán también parte del mismo.

Para utilizar los recursos de este fondo, el contratista propondrá para su aprobación por parte del Patrimonio Autónomo — Procolombia un plan de inversiones según prioridades a establecer derivadas de las necesidades operativas.

Al terminar el contrato, el contratista deberá hacer entrega al Patrimonio Autónomo Procolombia, de todos los bienes muebles o inmuebles directamente afectados al presente contrato, de acuerdo al inventario general de bienes y a las especificaciones que surjan del cumplimiento de las obligaciones estipuladas en el anexo técnico, y a los suministrados por el contratista durante el desarrollo del contrato, sin que tenga derecho a ningún reconocimiento de carácter económico o de cualquier otra índole por esta entrega.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Estos contratos deben ser tratados como acuerdos de concesión? En caso contrario:
2. ¿Cuál debe ser el tratamiento de estos contratos?
3. ¿Cuál sería el valor razonable de la propiedad planta y equipo de estos activos, teniendo en cuenta que no los opera el patrimonio?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable para los activos fijos del Patrimonio Autónomo relacionados con estos contratos? ¿Se deben registrar como propiedad planta y equipo, y en qué categoría?
5. ¿Se debe mantener el control de los activos?
6. ¿En el caso del contrato del Centro de Convenciones de Cartagena de Indias - Julio César Turbay Ayala? ¿Se podría catalogar como un bien de uso público? ¿Cómo sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta el contrato que se tiene actualmente?
7. Los bienes muebles e inmuebles entregados al contratista al inicio y los adquiridos por este con recursos del fondo de reposición que se utilizan en la operación de cada uno de los establecimientos, ¿deben reconocerse en los estados financieros del Patrimonio Autónomo y cuál sería el tratamiento contable a considerar?

En virtud de los contratos los contratistas se comprometen a invertir unos recursos mensualmente producto de la operación, con destino a un fondo de Inversión colectiva, los cuales controla el concesionario bajo un aval del Patrimonio Autónomo Procolombia, estos se utilizan para mantenimientos mejoras, adquisiciones, reparaciones, sustitución de bienes o activos previa autorización del contratista.

8. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los aportes realizados a este fondo por el contratista?

De acuerdo al Otrosí No. 2 del contrato 124/2010 mencionado anteriormente, el contratista realizó una inversión de aportes para obras de mantenimiento y remodelación de gran magnitud, lo que mejora las condiciones actuales de los Inmuebles y como se mencionó asociado a una ampliación de la duración del contrato.

9. ¿Cuál sería el tratamiento contable para estas adiciones o mejoras realizadas por parte del contratista, así como de los recursos adicionales consignados a este fondo?
10. ¿Se debería originar un instrumento financiero o activo intangible, asociado al contrato de concesión (remuneración) y reconocerlo en los estados financieros de Procolombia?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales.

El Decreto 1730 de 1991, modificado por el Decreto 2505 de 1991, plantea en su Capítulo IV – Promoción de exportaciones, que:

“ARTÍCULO 2.4.13.4.1. CONTRACTO DE FIDUCIA PARA PROMOCION DE EXPORTACIONES. Con el objeto de desarrollar la función de promoción de las exportaciones prevista en el artículo 21 de la Ley 7a de 1991, el Banco queda obligado a constituir o a hacerse socio de una sociedad fiduciaria, y a celebrar con ella, en representación de la Nación, un contrato para formar un patrimonio autónomo con los bienes a los que se refiere el literal a) del artículo 2.4.13.2.5 de este Decreto, con destino a la promoción de exportaciones. Tal sociedad quedará facultada para realizar, entre otros, el contrato que aquí se describe.

Los bienes se transferirán de pleno derecho al fideicomiso, en forma tal que éste asuma la misma posición jurídica que el Fondo de Promoción de Exportaciones o el Banco de Comercio Exterior tenía sobre ellos, y, en los mismos términos, condiciones y privilegios, en los cuales el Banco los recibió del Fondo, especialmente, sin dar lugar a la causación de impuestos y al pago por concepto de registro en las respectivas oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y Privados.

(...)

ARTÍCULO 2.4.13.4.3. SEPARACION DE RECURSOS Y DE RIESGOS. Los bienes objeto del fideicomiso forman un patrimonio autónomo, distinto del de la Nación, del Banco de Comercio Exterior, y del de la sociedad fiduciaria que lo administre.

Entre los recursos del Banco de Comercio Exterior, los de la sociedad fiduciaria, y los del fideicomiso, se mantendrá, una absoluta separación, de modo que todos los costos y gastos del fideicomiso se financien con sus recursos y no con los de la sociedad fiduciaria ni los del Banco.

Sin embargo, en la medida en que se le entreguen recursos del Presupuesto Nacional o de otras fuentes, distintas de las que sirven para constituir el fideicomiso, éste podrá proporcionarlos a los exportadores, para asumir parcialmente el costo de operaciones en las que participe el Banco de Comercio Exterior.

El fideicomiso no podrá garantizar operaciones en las que el Banco de Comercio Exterior actúe como prestamista, ni comprarle bien alguno ni hacerle depósitos o invertir en sus títulos, sino por aprobación de la Junta Asesora, con una mayoría en la que no haga parte el Presidente del Banco. Pero el fideicomiso, como patrimonio autónomo podrá, entre sus inversiones, tener acciones del Banco de Comercio Exterior; en tal evento, su representación corresponderá al representante legal de la sociedad fiduciaria para lo relacionado con el fideicomiso, quien la ejercerá en exclusivo interés de éste. En ninguna de sus operaciones con el Banco podrá el fideicomiso otorgarle subsidios al Banco.

El fideicomiso no podrá garantizar obligaciones del Banco con terceros.

La responsabilidad por los actos y contratos del fideicomiso se asumirá exclusivamente con el patrimonio de éste, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda al fiduciario o al Banco de Comercio Exterior ante la Nación por el incumplimiento de los deberes que surjan de este Decreto o del contrato” (subrayado fuera del texto).

Dentro del Marco Conceptual para la preparación de preparación y presentación de información financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se establece que:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba

de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

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

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

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

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

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.

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el

ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.3.4 Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco normativo para entidades de Gobierno, menciona los siguientes aspectos relacionados con los temas objeto de la consulta:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

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

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

Los elementos de propiedades, planta y equipo contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

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

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

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de

generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades de inversión y afectará la base de depreciación.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos. Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

16.1. Clasificación

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

La entidad clasificará el arrendamiento, al inicio de este, en arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. La fecha de inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha en la que las partes se comprometen a cumplir las principales estipulaciones del acuerdo. En el caso de un arrendamiento financiero, se determinarán los valores que reconocerán el arrendador y el arrendatario al comienzo del plazo de arrendamiento, el cual corresponde a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado.

La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a. el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

- h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

La clasificación del arrendamiento se mantendrá durante todo el plazo del mismo. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. No obstante, cuando resulte insignificante el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

(...)

16.3 Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1 Reconocimiento y medición

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.

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.

Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al valor en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

La depreciación o amortización de los activos arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la norma que le sea aplicable al activo arrendado.

El arrendador, que sea a la vez productor o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de Cuentas por Cobrar.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE.

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, que establece las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, menciona que:

“1. PROCEDIMIENTO A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 01 de enero de 2017.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
(...)
- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)

1.1.13. Propiedades de inversión

De acuerdo con el nueva Marco normativo, las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades. Planta y Equipo. No obstante, las entidades deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e históricos y Culturales, Bienes entregados a Terceros, Bienes Recibidas en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros y Bienes adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen las criterios para ser reconocidas como propiedades de inversión.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías y Otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad clasificará cada parte de manera separada, siempre que estas partes puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en arrendamiento financiero. Si no fuera así, la entidad clasificará la propiedad como de inversión cuando se utilice una porción insignificante de la misma para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos.

1. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
2. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
3. Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

- ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del Costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y a depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

(...)” (subrayado fuera del texto).

La Resolución 693 de 2016, determinó en su Artículo No. 2 que:

“ARTICULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

CONCLUSIONES

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

Preguntas No. 1, 2, 4 y 5

De acuerdo a los objetos y condiciones de los dos contratos referidos, la entidad contable pública, siendo en este caso el patrimonio autónomo Procolombia, cede el aprovechamiento económico de los activos mencionados a los contratistas, en el marco de las limitaciones contractuales establecidas, a cambio de que éstos administren, inviertan, operen y mantengan dichos activos, en desarrollo de actividades desarrolladas por cuenta y riesgo de ellos mismos, razón por la cual, no se materializa la existencia de acuerdos de concesión. Con base en lo anterior, considerando que a través de los contratos, y durante un periodo determinado, se cede el derecho a utilizar los activos mencionados, y a cambio de ello, Procolombia percibe una serie de pagos, que en cada caso se encuentra estipulado, se configura la existencia de un acuerdo de arrendamiento en los dos casos.

Ahora bien, en función de lo anterior, se hace necesario evaluar la naturaleza de dichos acuerdos de arrendamiento con base en su esencia económica, esto con el fin de establecer si es Procolombia la entidad que ejerce el control sobre los activos referidos. En línea con esto, resulta importante precisar los siguientes aspectos:

4. de acuerdo al Decreto 1730 de 1991, modificado por el Decreto 2505 de 1991, Procolombia, patrimonio autónomo creado para la promoción de las exportaciones y el turismo, cuenta con una separación de bienes y riesgos respecto al patrimonio de la Nación, del Banco de Comercio Exterior, y el de la sociedad fiduciaria correspondiente; y adicionalmente, es responsable con su mismo patrimonio, por los contratos y actos que lleve a cabo;

5. la titularidad legal, que se manifiesta por la transferencia realizada de pleno derecho de todos los bienes constitutivos del Fondo, según lo establecido en el Artículo 2.4.13.4.1 del Decreto 1730 de 1991;
6. la capacidad con la que cuenta Procolombia para limitar el uso de los activos, que en el marco de los acuerdos analizados, establece específicamente las actividades que se deben realizar para garantizar que dichos recursos se usen para los fines previstos;
7. sobre los activos involucrados en los acuerdos de concesión, y a través de los contratos establecidos, se cuenta con un derecho exigible respecto a la capacidad de generar beneficios económicos, esto es, la remuneración correspondiente que recibirá la entidad
8. Procolombia no transfiere la propiedad de los activos al finalizar los plazos de arrendamiento.

Teniendo en cuenta los elementos anteriores, se configura una situación de control por parte de Procolombia sobre los activos objeto de los acuerdos de arrendamiento, toda vez que en consideración de los parámetros legales que fijan su creación como patrimonio autónomo y del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, la entidad cuenta con la capacidad para usar tales activos, o en este caso, limitar el uso de los mismos, con el fin de generar beneficios económicos futuros, razón por la cual deben reconocerse dentro de sus estados financieros.

Considerando los argumentos descritos previamente, además de reconocer los activos, Procolombia tendrá en cuenta que al dar aplicación a la Resolución N° 533 de 2015, deberá también aplicar las instrucciones establecidas en el Instructivo N° 002 de 2015 con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que el objetivo principal de los activos analizados es generar rentas en condiciones de mercado, se reconocerán como propiedades de inversión, y por ende, se tendrán en cuenta, entre otros parámetros, la eliminación de las valorizaciones reconocidas al 31 de diciembre de 2017, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones; y, la elección del costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, valor de mercado, costo de reposición, costo de reposición a nuevo depreciado o el valor actualizado en un periodo anterior, como alternativa de medición para dichos elementos al 01 de enero de 2018.

Pregunta No. 3

De acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, en la medición del valor de mercado de los activos analizados, para efectos de la determinación de los saldos iniciales, no se

considera si es Procolombia la entidad que está operando tales activos, toda vez que dicho valor no es específico para ella; y en su lugar, deberá tener en cuenta que a nivel general, el valor sea obtenido de un mercado abierto, activo y ordenado.

Pregunta No. 6

Considerando que el objetivo del uso por parte de Procolombia del Centro de Convenciones Julio César Turbay Ayala es la obtención de rentas en condiciones de mercado, debe ser clasificado como una propiedad de inversión, en los términos establecidos previamente, mas no como un bien de uso público, toda vez que no está destinado para el uso, goce y disfrute de la colectividad, no estando al servicio de ésta en forma permanente.

Pregunta No. 7

Con base en las especificaciones contractuales, los contratistas deben realizar la reposición de todos los activos necesarios para realizar la operación prevista en los acuerdos de arrendamiento, y al término de éstos, tales activos deberán ser entregados al patrimonio autónomo. De acuerdo a lo anterior, Procolombia deberá también reconocer los activos que el contratista se obliga a reponer durante el desarrollo de los contratos, y que serán entregados a la entidad en su finalización, contra el ingreso por arrendamiento correspondiente.

El momento de reconocimiento de los activos antes mencionados estará sujeto al cumplimiento de las condiciones establecidas para tal fin en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno. Con posterioridad al reconocimiento, dichos activos se medirán de acuerdo con lo definido en la norma de propiedades, planta y equipo, considerando que son empleados en la operación de los activos, o en el caso de edificaciones, de acuerdo a la norma de propiedades de inversión.

Preguntas No. 8 y 9

Si bien el fondo de reposición, que para ambos contratos tiene como destinación específica la realización de desembolsos relacionados con obras, adquisiciones, reparación o sustitución de activos y el pago de gastos en el marco de los desembolsos que se autoricen en virtud del cumplimiento de los contratos, los recursos que allí se encuentran son siempre administrados por los contratistas, razón por la cual deben realizar el reconocimiento de los recursos allí depositados, toda vez que son ellos los que ejercen el control sobre dichos fondos.

Pregunta No. 10

Con base en el análisis efectuado previamente, concluyendo que los contratos son en esencia acuerdos de arrendamiento, no habría lugar al reconocimiento de partidas adicionales enmarcadas en la norma de acuerdos de concesión, toda vez que la remuneración que se fija corresponde a ingresos por arrendamiento (operativo).

CONCEPTO No. 20172000075711 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición y revelación de licencias a perpetuidad y con plazo límite.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040282, del día 31 de agosto de 2017, mediante la cual solicita concepto sobre el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de licencias a perpetuidad, como por ejemplo el licenciamiento de Office 2010, sobre el cual se paga únicamente las actualizaciones, y el software arrendado a terceros, sobre el cual se paga únicamente actualizaciones y soporte.

Con relación al “software arrendado a terceros”, a través de comunicación telefónica se aclara que corresponden a licencias de software con plazo límite.

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

CONSIDERACIONES

El Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora la Norma de Activos Intangibles para el

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

835

Compilado a 29 de diciembre de 2017

reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, señalando los siguientes criterios:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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 entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

14. Los costos de financiación asociados con la adquisición de un activo intangible que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

15. Los activos intangibles adquiridos o desarrollados en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

16. Cuando se adquiera un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

17. Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valor de mercado; a falta de este, por el valor de mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

18. Cuando la adquisición de un intangible se lleve a cabo a través de una operación de arrendamiento financiero, el arrendatario medirá el activo de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

15.3. Medición posterior

23. 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.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

25. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

26. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un

mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

27. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, 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.

28. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

29. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicios esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluya a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

31. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los

periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

32. La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

33. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

34. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

15.4. Baja en cuentas

35. Un activo intangible se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala los criterios para el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelación de activos intangibles. Por lo tanto, le corresponde a cada entidad aplicar el juicio profesional y efectuar el análisis correspondiente para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias de software que tengan a su cargo, de cara a la Norma de Activos Intangibles.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se destacan algunos de los criterios de reconocimiento y medición contenidos en la Norma de Activos Intangibles que deberán tener en cuenta para el tratamiento contable de las licencias de software:

Se reconocerán licencias de software si cumplen con los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean identificables, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, con independencia de si corresponde a licencias a perpetuidad o con un plazo límite.

Con relación a la medición inicial, las licencias de software se clasifican como activos intangibles adquiridos, para lo cual la Norma de Activos Intangibles establece que la medición inicial será al costo y dependerá de la forma como se adquirió. Si la licencia a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se adquirió mediante una transacción con contraprestación, el costo estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

Ahora bien, si la licencia a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se adquirió en una transacción sin contraprestación, se medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación y se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

En cuanto a la medición posterior, las licencias que cumplan con la definición de activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado, este último aplicando la Norma del deterioro del valor de los activos generados de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

Es decisión de tipo administrativo de cada entidad la determinación de la vida útil de las licencias de software a perpetuidad que cumplan con los criterios de reconocimiento como activos intangibles y dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia que tiene la entidad con activos similares.

En cuanto a las licencias con plazo límite, la vida útil corresponderá al menor entre el tiempo que espera usar el activo y el plazo pactado. No obstante, si es una licencia con

plazo limitado que puede renovarse, se incluirá el periodo de renovación dentro de la vida útil del activo, si y sólo si, existe evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad; de lo contrario, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software a perpetuidad o con plazo límite, según corresponda, se pueden identificar dos tipos de actualizaciones de licencias de software:

- ✓ Actualizaciones para mantenimiento o corrección, cuyo propósito es preservar o corregir el estado actual del software licenciado para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
- ✓ Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software licenciado de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación o corrección de software licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, toda vez que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener o preservar el activo para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización.

CONCEPTO No. 20172000089901 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

841

Compilado a 29 de diciembre de 2017

	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las actualizaciones y renovaciones de licencias

Doctora

CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043382, del día 25 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la Republica en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de la renovación y actualización de licencias, así:

Hallazgo — En el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en la cuenta 5111 - Gastos Generales, se encuentra registrado un valor de \$171.095.921.00, correspondiente a los pagos de contratos cuyo objeto es la renovación y actualización de licencias.

De acuerdo con el objeto de los contratos relacionados, estos registros corresponden a un mayor valor del intangible, en consecuencia, en el Estado de Situación Financiera se subestima la Cuenta - 197007 Intangibles - Licencias y se subestima la cuenta 311002 Resultado del Ejercicio - Déficit del Ejercicio, en el valor mencionado, esto debido a deficiencias en la aplicación del procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para el registro, actualización y amortización de los activos intangibles de acuerdo al procedimiento para el Reconocimiento de adiciones, mantenimiento y amortización de licencias establecido en el Régimen de Contabilidad Pública:

“...Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nueva condición otorga vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja.”

Consideraciones

El Contrato No. 162 de 2016 por valor de \$10.209.195.50, los servicios que se recibieron corresponden a Instalación, configuración y soporte local preventivo y correctivo por tres años de 50 Licencias SOPHOS por la suma de \$ 5.124.216,00 y la Renovación y actualización de licencias por tres años por la suma de \$5.084.979,50. Es precisa indicar que el valor de renovación y actualización que se pagó, se hace con el fin de tener derecho a las mejoras que libere la casa fabricante sobre el software renovado en caso de nuevas versiones o mejoras que se presenten durante los tres años.

El Contrato No. 079 de 2016 por valor de \$160.886.726, de acuerdo con los servicios recibidos se discrimina así:

1. El valor \$20.314.350,00, corresponde a renovación, es decir el Ministerio tienen derecho a actualizaciones y soporte en sitio por 12 meses de la licencia NovaSec.
2. El valor de \$140.572.376,00, corresponde adecuaciones a los módulos administrativos del Software NovaSec gestión Integral de Activos, Gestión Integral de Riesgo, Gestión Integral de Incidentes, reportes y cuadro de mando, del Software.

El Ministerio reconoció los pagos en la cuenta 5111 - Gastos Generales como lo indica el hallazgo, en el entendido que la renovación y actualización de licencias no genera un mayor valor de la misma.”

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

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera

de Colombia, mediante el cual establece el tratamiento de las actualizaciones, entendidas en el contexto del concepto como renovaciones del contrato de licencia del software:

“(…) En consecuencia, ante la existencia de licencias que cumplan con los requisitos anteriormente expuestos para ser reconocidas como intangibles, se deberá proceder así:

- ✓ Aquéllas cuyo valor en libros es cero porque terminó su vida útil y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, se debe retirar el costo histórico de la anterior licencia con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACION DE INTANGIBLES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1970- INTANGIBLES.
- ✓ Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nuevas condiciones otorgan vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja. (…)”

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado CGN N° 20162000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido al CAM Centro Administrativo Municipal Quindío, mediante el cual se determina el tratamiento de las actualizaciones de software o licencias, entendidas como servicios adicionales:

“(…) Ahora bien, las actualizaciones del software propietario y del licenciado pueden clasificarse en dos tipos:

1. Actualizaciones para mantenimiento y/o corrección, cuyo propósito es preservar y/o corregir el estado actual del software para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
2. Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros y/o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación y/o corrección de programas informáticos, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, ya sean a software propietario o licenciado, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, teniendo en cuenta que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener y/o preservar el activo para la

realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil del activo, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios y/o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, o por la duración de las nuevas condiciones del amparo legal o contractual de los derechos otorgados a raíz de la actualización por mejora. (...)”

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incorpora la Norma de Activos Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, señalando los siguientes criterios:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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 entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

15.3. Medición posterior

23. 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. (...)

30. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluya a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación. (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta si los desembolsos en los que se incurrió corresponden a renovación de licencia con plazo límite o al pago de actualización de software licenciado, aplicando los siguientes criterios:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Si corresponde al pago por renovación del contrato de licencia de software, cuyo plazo se encuentra limitado a una fecha fija, la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 20162000000301, del día 13 de enero de 2016, dirigido a la Superintendencia Financiera de Colombia y transcrito en las consideraciones antes expuestas, mediante el cual se establece que dicho desembolso se reconocerá como un mayor valor de la licencias, siempre que ésta no se encuentre amortizada en su totalidad.

Si con el nuevo contrato se pierden los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de la anterior licencia, ésta se debe dar de baja y reconocer un nuevo activo intangible por el costo de la renovación.

Por otra parte, si corresponde al pago de una actualización de una licencia de software, que pueden ser actualizaciones correctivas o de mantenimiento o actualizaciones de mejora, la entidad debe aplicar el procedimiento dispuesto en el concepto con radicado CGN N° 20162000008721, del día 17 de marzo de 2016, dirigido al CAM Centro Administrativo Municipal Quindío y transcrito en las consideraciones antes expuestas.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En cuanto al nuevo Marco Normativo, el tratamiento de las renovaciones de licencias de software con plazo límite corresponde al siguiente:

- Si existe evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el tiempo de la renovación se incluirá dentro de la vida útil del activo y el valor pagado por la renovación se reconocerá como gasto.
- Si existe evidencia que respalde que la renovación tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software, la entidad debe evaluar si corresponden a actualizaciones de adiciones o mejora, es decir, que sean erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos, las cuales se reconocen como un mayor valor del activo intangible. De no corresponder a actualizaciones de mejora o adición, la entidad reconocerá el desembolso en el resultado del período como un gasto.

CONCEPTO No. 20172000090411 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Deudores Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y

		tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa.

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043352, del 25 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para el Reconocimiento de Recursos entregados en virtud de convenios de ciencia y tecnología, así:

Hallazgo - “Reconocimiento de Recursos Ejecutados Proyecto Radar”

El Ministerio de Defensa Nacional - UGG, en virtud de los convenios suscritos con CODALTEC para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas No. 001 y 003, para la ejecución del proyecto de inversión que tiene como producto “Prototipo Radar de Corto Alcance”, realizó los siguientes registros contables:

Los giros fueron registrados contablemente en la cuenta de gasto 511106 Diseños y Proyectos, sin considerar el concepto 20152000033341 del 2015 de la Contaduría General de la Nación, respecto del tratamiento contable de la suscripción de convenios, al no tener en cuenta que estos recursos por la naturaleza de la actividad desarrollada (etapa de desarrollo), corresponde a cargos diferidos, los cuales deben ser amortizados y capitalizados, durante los períodos, en los cuales se espera percibir el beneficio de los costos incurridos, inherentes al producto final ‘Prototipo radar’. (...)

Consideraciones

El convenio suscrito con CODALTEC, tiene como objeto “Coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado Proyecto Radar...”; de acuerdo con el anexo técnico, el objetivo general es “Adquirir y desarrollar capacidades en diseño, desarrollo y producción de un prototipo de radar, que cubra necesidades en el área de vigilancia y detección temprana de las Fuerzas”. La distribución de los recursos que entrega el Ministerio son para las

actividades de Gastos de Personal, Gestión del Programa, Capacitación y entrenamiento, diseño y desarrollo. Para este proyecto otras entidades como la gobernación del Meta efectúan aportes en dinero.

Es pertinente indicar que CODALTEC, se encarga de apoyar y prestarle colaboración al Sector Defensa en el desarrollo y en la ejecución de los proyectos tecnológicos que resulten estratégicos para mejorar las capacidades logísticas y operativas requeridas para la materialización de las tareas de defensa y seguridad nacional. En efecto, dentro del objeto estatutario de la Corporación, encontramos que el desarrollo, la promoción y la realización de actividades de ciencia, tecnología e innovación tienen como finalidad “fortalecer las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, buscando apoyar la generación de desarrollos de carácter industrial a nivel nacional, tanto para el Sector Defensa como para otros sectores de la industria nacional, como consecuencia del uso dual de las capacidades tecnológicas aplicables”.

El Ministerio al momento de efectuar el giro de los recursos, registra la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración, contra 1110-Depositos en instituciones Financieras o 4705-Fondos recibidos; posteriormente con los informes de seguimiento trimestrales al convenio los cuales están discriminados de acuerdo con la distribución de los recursos entregados por el Ministerio, se afecta la cuenta 511106 - Diseños y Proyectos contra la cuenta 142402-Recursos entregados en administración”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio específico especial de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa N° 1, firmado el 25 de octubre de 2013, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” de conformidad con el Anexo 1 el cual hace parte integral del presente convenio.

CLAUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – Valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.

- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional es decir, una persona conocedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de La Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLAUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología transferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- f) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- g) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- h) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- i) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.
- j) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- k) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLAUSULA QUINTA – FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El Ministerio de defensa Nacional – Unidad de gestión General, se obliga para con La Corporación a transferir dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio la suma de TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES DE PESOS M/CTE (\$3.731.000.000), mediante giro directo, a la cuenta corriente N° 0016-6999-6975 de Banco Davivienda.

Asimismo, la Corporación se obliga a transferir a la cuenta corrientes No. 0016-6999-6975 del Banco Davivienda la suma de TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$3.000.000.000)

mencionados en la cláusula cuarta, así: (i) la suma de mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del presente convenio, y (ii) la suma de dos mil millones de pesos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción de los recursos por parte de La Corporación correspondientes al segundo giro del aporte del municipio de Villavicencio de la vigencia 2013.

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos se reinvertirán en actividades del mismo proyecto o de la Apuesta de Sensores del Ministerio de Defensa Nacional. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – Comité Coordinador: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el gerente del proyecto designado por el MINISTERIO, un representante de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil de radar previsto en el “Proyecto Radar”, el cual será entregado al MND-FAC. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente del Proyecto Sensores de La Corporación. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación”. (Subrayado fuera del texto)

El Convenio especial N° 003 de cooperación para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, firmado el 26 de mayo de 2015, establece:

“CLAUSULA PRIMERA – OBJETO: El presente Convenio tiene por objeto coadyuvar en la ejecución del proyecto denominado “Proyecto radar” tercera fase, de conformidad con el Anexo A el cual hace parte integral del presente convenio.

CLÁUSULA SEGUNDA – OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:

- a) Aportar los recursos de que trata la cláusula Cuarta – valor en la forma prevista en la cláusula Quinta-Forma y Condiciones de Pago.
- b) Designar un gerente del proyecto y un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional, es decir, una persona conocedora de la tecnología y del área donde el proyecto tendría su principal aplicación.
- c) Aportar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Poner a disposición de la Corporación la información científica y técnica que esté en su poder y sean requerida para el proyecto de investigación.
- e) Participar en las reuniones de seguimiento y coordinación.

CLÁUSULA TERCERA – COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN:

- a) Aportar los recursos de que trata la Cláusula Cuarta – Valor.
- b) Desarrollar actividades de gestión tecnológica, tales como la debida gestión de conocimiento, la apropiación de la tecnología transferida.
- c) Destinar personal idóneo para el desarrollo del proyecto, según lo decidan las partes durante la ejecución del presente Convenio.
- d) Hacer seguimiento a las actividades y a la ejecución de los recursos definidos en cada uno de los cronogramas de actividades del proyecto, así como de los recursos asignados a los mismos.
- e) Conformar y liderar el Comité de Coordinación del Convenio.

- f) Designar un coordinador, quien hará parte del Comité de Coordinación del Convenio.
- g) Designar el personal idóneo necesario para el correcto seguimiento al proyecto.
- h) Presentar al MINISTERIO informes escritos de seguimiento al proyecto y de ejecución financiera de manera trimestral.
- i) Facilitar los recursos técnicos y humanos necesarios para el desarrollo del objeto del convenio.
- j) Velar porque la ejecución de los recursos y las contrataciones cumplan con los principios de eficiencia, eficacia, efectividad, economía y transparencia que consagra la función pública.
- k) Certificar en forma mensual al MINISTERIO el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social y aportes parafiscales.
- l) Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA – MECANISMOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: La Corporación deberá asegurar la debida administración y contabilización de los recursos de este convenio, y en general los del “Proyecto Radar”, por virtud de lo dispuesto en el artículo 8º del decreto 393 de 1991. En ese sentido, la Corporación deberá destinar una cuenta bancaria para el “Proyecto radar” y un centro de costos para los recursos que en virtud de este convenio el Ministerio de defensa Nacional le transfiera.

PARÁGRAFO ÚNICO: En caso de que los recursos del “Proyecto Radar” generen rendimientos financieros, estos tendrán que ser devueltos al tesoro nacional conforme a lo estipulado en la Ley. (...)

CLAUSULA NOVENA – COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN: La coordinación, seguimiento, control y evaluación de las actividades originadas en el presente convenio, estarán a cargo de un comité coordinador. Este comité acordará periódicamente la orientación que deberá darse a las diversas actividades a realizar conjuntamente en el marco del presente convenio. Los representantes, designados por las instituciones, se encargarán en forma conjunta de establecer los términos en que se llevarán a cabo las actividades específicas de cada proyecto, y en general todos los aspectos que deban establecerse.

PARÁGRAFO ÚNICO – COMITÉ COORDINADOR: El objeto del Comité Coordinador es el de orientar la ejecución del convenio de manera que se ajuste a estrictos niveles de eficacia y transparencia. Producto de las reuniones bimensuales de este Comité se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a La Corporación.

El Comité estará integrado por: el Coordinador de Gestión Tecnológica del MINISTERIO, el Gerente del Proyecto designado por el MINISTERIO, el Coordinador de Gestión

Tecnológica de La Corporación, un funcionario de las FFMM encargado del seguimiento funcional. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – DESTINACIÓN Y PROPIEDAD DE LOS BIENES: Los bienes tangibles y no fungibles que se deriven de las actividades del presente convenio, serán de propiedad de La Corporación, salvo el prototipo útil (el bien material) que será entregado al MINISTERIO – Fuerza Aérea Colombiana. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA – SUPERVISIÓN: La supervisión se realiza con el fin de verificar la correcta destinación e inversión de los recursos y que estos se ejecuten de acuerdo con los cronogramas de actividades y ejecución financiera del proyecto. El Grupo de Supervisión estará a cargo de: el director de Ciencia, Tecnología e Innovación del MINISTERIO y el Gerente general de La Corporación de Alta Tecnología para la Defensa. De estas supervisiones se levantarán actas, las cuales deben ser enviadas al MINISTERIO y a la Corporación". (Subrayado fuera del texto)

Para el reconocimiento de convenios o contratos interadministrativos bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, la CGN ha emitido el concepto N° 20172000023371, el día 10 de abril de 2017, dirigido a la doctora Olga Lucia Orduz Bueno del grupo de Contabilidad del Ministerio de Transporte, en el cual se indicó:

"Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, dado que de acuerdo con las características de los Convenios referidos, no es claro quién es el promotor y beneficiario directo de cada proyecto, el tratamiento contable correspondería a una de las siguientes alternativas:

- Ministerio entrega los recursos como promotor y beneficiario directo del proyecto, el Departamento los recibe como entidad ejecutante a título de administración.

En este escenario el Ministerio, conserva la titularidad de los recursos, los cuales son entregados al Departamento como entidad que ejecuta a título de administración; por ende no hay transferencia de dominio de los recursos, sino que se constituyen en un derecho para el Ministerio incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el

servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, y en un pasivo en calidad de recursos recibidos en administración para el Departamento, obligación que se disminuye cuando se legaliza frente a su titular los recursos y sus rendimientos, o cuando se reintegran los sobrantes, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Con el giro de los recursos, el Ministerio, debe reconocer un débito en la subcuenta 142401- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS; con la recepción de los recursos el Departamento debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en las subcuentas 142401- En administración reportada por el Ministerio y en la subcuenta 245301-En Administración, reportada por los Departamentos.

Ahora bien, El Ministerio deberá reconocer contablemente la ejecución del objeto contractual mediante la incorporación de los activos o gastos desarrollados en virtud de la ejecución de los convenios con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que los Departamentos deben presentar según numeral 11 literal B) de la cláusula tercera, del convenio de transferencia N°407 del 30 de agosto de 2016 y el numeral 12 del literal B) de la cláusula cuarta, del Convenio Interadministrativo 478 del 30 de septiembre de 2016.

- Ministerio entrega los recursos, al Departamento como promotor y beneficiario directo del proyecto

En este escenario, el Ministerio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a cada Departamento, dicha operación se constituye en un gasto por transferencia para el Ministerio y en un ingreso por transferencia para el Departamento. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

a) Si la transferencia de recursos está condicionada.

La entidad receptora de los recursos adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla el requisito de invertirlos específicamente en determinado proyecto y debe reintegrar los recursos que no sean ejecutados.

El Ministerio, al ordenar el traslado de los recursos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con el giro de los recursos, el Ministerio debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con la ejecución de los mismos, reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Departamento, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con el recaudo de los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con la ejecución de los mismos, debe reconocer los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconocer el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Los saldos que existan en las subcuentas 191040-Transferencias condicionadas, reportados por el Ministerio tendrán su correlativa recíproca, reportada por el Departamento en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas.

Además constituye operación recíproca los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar al Ministerio con la subcuenta, 442802-Para proyectos de inversión, que le corresponde reportar a los Departamentos.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de inversión propios del ente territorial, sin que se haya establecido condición alguna.

El Ministerio, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Una vez gire los recursos, disminuye la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento con el acto administrativo que ordena el traslado de los recursos, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. Cuando recaude los recursos, reconoce un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (...)

Serán operaciones recíprocas los saldos que existan en la subcuenta 240315-Otras transferencias, 542302-Para proyectos de inversión, que debe reportar el Ministerio con los saldos de la subcuenta 141314-Otras transferencias, 442802-Para proyectos de inversión, que deben reportar los Departamentos”. (Subrayado fuera del texto)

Bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, la CGN ha emitido el Concepto N° 20172000000221, el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS, en el cual se estableció el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre

los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos.

Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones:

a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal (DPS) mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del DPS. El ente territorial no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del DPS.

Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el DPS tiene la intención de ceder al ente territorial el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento “Contratos Plan” (Contratos de Aporte), el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos (FONADE) desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Los bienes y servicios que obtenga el ente territorial se entregan al DPS o si los entregue a la comunidad, lo hace en nombre del DPS.

c. Una operación conjunta donde el DPS entrega los recursos para que otra entidad (receptora o gestora) los ejecute sin que la entidad nacional pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a.

También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el DPS tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes

desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d.

d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el DPS debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o de un contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Sobre los convenios interadministrativos objeto de la consulta suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional y la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los aportes realizados por el Ministerio: (i) se compromete a desarrollar actividades científicas y tecnológicas que si bien constituyen de interés común para las partes, hacen parte del cometido estatal del Ministerio, (ii) debe atender los requerimientos del Ministerio frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) la vigilancia en el cumplimiento y ejecución del objeto del convenio se encuentra bajo supervisión por parte del director de Ciencia, Tecnología e Innovación del Ministerio y el Gerente General de la Corporación, (iv) le asiste la obligación de reintegrar los rendimientos financieros, y (v) debe entregar al Ministerio los informes de todas las actividades desarrolladas en ejecución del convenio.

✓ Régimen de Contabilidad Precedente

En cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el Ministerio entrega dineros en desarrollo de un convenio, donde el tercero administra tales recursos, se debe observar el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos por parte del Ministerio a la Corporación

Los valores girados por el Ministerio, para la ejecución del convenio, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debitando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un

crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos por parte de la Corporación

Con la entrega de los informes de avance del objeto pactado en el convenio, se deberá disminuir el importe reconocido en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas del activo o gasto, según corresponda.

- Reconocimiento de los rendimientos financieros obtenidos

Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, como un mayor valor de la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424--RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS, toda vez que el convenio establece la reinversión en las actividades del mismo proyecto.

✓ Nuevo Marco Normativo Entidades de Gobierno

Dando aplicación al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificatorias, el tratamiento contable para aquellos convenios en los que se presenta una relación de agencia entre diferentes entidades públicas, es decir, cuando una entidad (principal) entrega recursos a otra (agente) para que esta última se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo la entidad principal quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación, se efectúa tal como se ha descrito en párrafos anteriores. No obstante, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, los recursos entregados en administración deberán ser reconocidos en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán por el Ministerio, con un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, el Ministerio Nacional de Defensa deberá evaluar para cada convenio o contrato interadministrativo firmado, aplicando juicio profesional, lo establecido en las cláusulas para determinar la realidad económica subyacente en ese tipo de actos jurídicos y así identificar algunas de las situaciones descritas en el tratamiento contable de los hechos derivados de la ejecución de convenios y/o contratos interadministrativos dado en el Concepto N° 20172000000221, emitido por la CGN el día 05 de enero de 2017, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento para la Prosperidad Social – DPS.

CONCEPTO No. 20172000090431 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Medición inicial en la fecha de transición de un software recibido en una transacción sin contraprestación.

Doctor

WINSTON DARIO HERNANDEZ PARRADO
Subdirección Administrativa y Financiera
U.A.E de Catastro Distrital (UAECD)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043192, del día 25 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital — UAECD, en el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP, ha venido desarrollando un sin número de actividades al respecto, siguiendo los lineamientos de la resolución No. 533 de 2015 en concordancia con el instructivo No. 002 del mismo año, dentro de las cuales se han presentado inquietudes que hemos venido aclarando en el transcurso de este proceso. Sin embargo queremos elevar ante ustedes una consulta técnica, para poder tener más claridad respecto una actividad que es muy importante y que posiblemente puede impactar la estructura financiera de esta Entidad.

La UAEDD tiene un software misional el cual está utilizando y cumple con la mayoría de las condiciones, para ser reconocido como un activo intangible, salvo en la medición inicial, dado que este software viene siendo utilizado por nosotros desde hace más de 15 años, el cual fue adquirido y transferido a la UAEDD, por otra Entidad del Distrito, la cual se liquidó hace más de 10 años.

La pregunta puntual es la siguiente. Dado que no es posible determinar el valor de mercado, ni el costo de reposición y muy seguramente no podremos establecer el valor en libros registrado en el momento en que la Entidad nos transfirió este software, que podríamos hacer al respecto, ya que es un software misional muy importante, está en uso y se prevé siga generando potencia] servicios futuros para la nuestra Entidad. Por tanto valdría [a pena incorporar dentro de nuestros estados financieros, pero con la limitante que hemos expuesto, por tanto si ustedes dentro de sus este tipo de respecto para experiencias al respecto con otras entidades, que hubiesen podido tener inconvenientes, nos pudieran dar claridad para poder tomar una decisión al respecto para inclusión o no en los saldos iniciales al 1 de enero de 2018. (...)]

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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”. (Subrayado fuera del texto).

En el Artículo 4 de la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones se incorpora el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, comprendido por dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación:

“(...) Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 1.1.14 del Instructivo N° 002 de 2015 establece el procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales de los activos intangibles a cargo de la entidad. Dentro del mismo, en el literal b se establece en los siguientes términos la medición inicial de los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación:

“1.1.14. Activos intangibles

(...) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...) b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

- ✓ Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 6.3.4.4 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define costo de reposición así:

“(...) El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Ahora bien, para efectos de determinar los saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los software recibidos en una transacción sin contraprestación que cumplan las características para ser reconocidos y clasificados como activos intangibles deben ser medidos únicamente por algunas de las tres opciones planteadas en el párrafo 1 del literal b del numeral 1.1.14 del Instructivo N° 002 de 2015, referenciadas en las consideraciones antes expuestas. Por lo tanto, le atañe a la entidad evaluar cuál de ellas atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

En ese sentido, si no es factible determinar el valor de mercado del software recibido en una transacción sin contraprestación, le corresponde a la entidad estimar el costo de reposición definido en el numeral 6.3.4.4 del Marco Conceptual; es decir, deberá determinar cuál sería la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporado en el software misional, el cual deberá ser un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, el Instructivo N° 002 de 2015 permite que la entidad mantenga el activo por el valor inicialmente reconocido; esto es si bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente la UAEDC incorporó previamente el software como activo intangible en su información contable.

En caso tal que la entidad no pueda estimar fiablemente el saldo inicial del software misional referido en la consulta, no cumplirá con los criterios de reconocimiento definidos en la Norma de activos intangible y por lo tanto, no lo podrá incorporar como activo en la información contable de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000106031 DEL 27-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Gastos por transferencias Ingresos por transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los convenios de Cooperación Técnica y Científica, realizados por CORPOICA y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Doctor

ARIEL HURTADO RODRIGUEZ

Director Administrativo y Financiero

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-CORPOICA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046072 del 12 de octubre de 2017 en la cual formula la siguiente consulta: “La CGN expidió el concepto radicado con el número 20132000003931 de fecha 15 de febrero de 2013, donde nos exponía lo siguiente en cuanto al manejo de los Recursos Recibidos en Administración por la firma de Convenios de Cooperación técnica: (...)”

Teniendo en cuenta lo anterior atentamente les solicito confirmar si el concepto 20132000003931 tiene igual aplicación bajo el nuevo marco normativo establecido en la resolución 533 de 2015, el Instructivo 002 de 2015 y la Resolución 620 de 2015, emitidos por la Contaduría General de la Nación, o de lo contrario si tiene una aplicación diferente, cual sería.”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, en el numeral 5 define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información a cargo de las entidades de gobierno, preceptúa, entre otros, los siguientes principios:

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

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, contenidas en el anexo a la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios

económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.3., Capítulo IV Ingresos, de las Normas antes citadas, en relación al reconocimiento de ingresos sin contraprestación por concepto de transferencias, señala lo siguiente:

“1.3 Transferencias

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, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y modificada por la Resolución N° 468 de 2016, describe las siguientes cuentas, así:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1986- ACTIVOS DIFERIDOS:

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

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

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.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS:

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para efectos del manejo contable de convenios interadministrativos bajo el marco normativo para entidades de gobierno, a partir del 1° de enero de 2018, aplicarán lo establecido en el marco conceptual para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y en el marco normativo contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, así como en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el reconocimiento de los convenios celebrados con entidades estatales depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

- ✓ Si en desarrollo del convenio interadministrativo el Ministerio transfiere recursos para que CORPOICA se encargue de la gestión o ejecución de los mismos, siendo el Ministerio quien mantiene el control y la titularidad sobre los recursos entregados, pues es la que decide sobre su destinación, por tanto el Ministerio tiene derechos sobre el potencial de servicios o sobre la capacidad de tales recursos para generar beneficios económicos futuros, los registros contables serán los siguientes:

1.1 Registros en el Ministerio de Agricultura

Reconocimiento de los aportes en efectivo: Teniendo en cuenta que de acuerdo con lo estipulado en el convenio los recursos serán transferidos a CORPOICA, directamente por la Dirección del Tesoro Nacional, esta Dirección, por el valor del giro efectuará un débito a la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el giro de los recursos por parte de la DTN a CORPOICA, el Ministerio de Agricultura, reconocerá un derecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS

En la medida que avanza la ejecución del convenio y la entrega de los informes correspondientes por parte del ejecutor, deberá reconocer los gastos o activos derivados de la ejecución del mismo, en la subcuenta y cuenta que corresponda de las clases 5-GASTOS, y/o 1-ACTIVOS disminuyendo la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

8.2 Registros contables en Corpoica

CORPOICA como entidad receptora debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, obligación que se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los recursos no ejecutados

8.3 Traslado de bienes adquiridos por parte del Ministerio a CORPOICA.

Si en el momento de la terminación o liquidación del convenio, se determina que el control de los bienes adquiridos recae en CORPOICA por cuanto el Ministerio le transfiere tanto los riesgos como las ventajas sustanciales en relación con estos activos y en consecuencia CORPOICA podrá obtener el potencial de servicios, o definir el uso que un tercero pueda darle al activo, estas entidades efectuarán los siguientes registros contables:

- En el Ministerio, por el traslado de los bienes en una transacción sin contraprestación, registrará la baja del valor de los bienes incluyendo las depreciaciones y el deterioro, si a ello hay lugar, y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del activo trasladado. La diferencia se reconoce en la subcuenta

542307 Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

- Por su parte CORPOICA, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la CLASE 1-ACTIVOS, según la naturaleza del activo, con crédito a la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación

8.4 Devolución de los recursos no ejecutados.

El reconocimiento contable de los recursos no ejecutados, de conformidad con lo estipulado en la cláusula vigésima segunda, debe ser reintegrada a la Dirección del Tesoro Nacional y por tanto constituye un menor valor de los aportes recibidos, que se debe registrar como un débito 290201 - En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la cuenta y subcuenta que corresponda de a cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el Ministerio de Agricultura, los recursos no ejecutados en el convenio, se registran mediante un débito a la cuenta 570510- Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS con un crédito en la subcuenta subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2.Si en el convenio se establece que existe transferencia plena del control sobre los recursos en una operación sin contraprestación, en este caso el Ministerio debe efectuar los siguientes registros:

2.1 Por el giro de los recursos por parte de la Dirección del Tesoro Nacional (DTN) a CORPOICA, esta Dirección, por el valor del giro efectuará un débito a la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

2.2 El Ministerio de Agricultura, entidad que entrega de los dineros cediendo el control sobre los mismos, debe reconocer ese hecho mediante un debito en la subcuenta que mejor describa el propósito para el que se realiza la entrega de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS

2.3 CORPOICA, por la recepción de los recursos debe registrar un débito en la Subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y acredita las subcuentas 442802 Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

3. Cuando en la transferencia de los dineros se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la obligación legal para la entidad receptora de reintegrar esos recursos, se procede con los siguientes registros:

3.1 El Ministerio debe registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. El activo diferido se amortizará con la información suministrada por CORPOICA sobre el cumplimiento de las condiciones.

3.2 CORPOICA, entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, a la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos.

Por tanto, con la recepción de los recursos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS

Con la ejecución de los recursos, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el pasivo diferido, para lo cual debita la subcuenta 299002-Ingresos diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 442802 Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20172000106231 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos – Activos intangibles
	SUBTEMAS	Requisitos para reconocer un software propietario o licenciado como activo. Amortización de un activo intangible.

Señor

MIGUEL ANGEL ESPINOSA GONZALEZ

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500049912, del día 09 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

- ✓ ¿Qué requisito debe tener un software para que sea parte de los activos de los activos de una entidad pública?
- ✓ ¿Es un activo de la entidad pública del orden nacional la licencia de software?
- ✓ ¿Cómo es el proceso de depreciación del software de una entidad pública?
- ✓ ¿La depreciación de un software de una entidad pública comienza a contar desde que se registra como activo de la entidad?

Mediante correo electrónico el consultante aclara que la entidad pública se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

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

CONSIDERACIONES

1. Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, incorporado en el Capítulo VI del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible. (...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios económicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar. (...)

2. Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

La Norma de Activos Intangibles incluida en el Capítulo I – Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES 15.1.

Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

15.3. Medición posterior

23. 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.

24. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

25. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con aplicación al Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

1 y 2. Para que un software licenciado o propietario pueda hacer parte de los activos de la entidad se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible, es decir, que sea un bien inmaterial o sin apariencia física, susceptible de identificarse, controlarse, el cual provee beneficios económicos o un potencial de servicios a la entidad, y cuya medición monetaria sea confiable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

En consecuencia, de cumplir con los criterios de reconocimiento de activos intangibles, se registra en la subcuenta 197008 – Software, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software propietarios caracterizados por la posesión de un derecho de autor sobre el

mismo, el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio.

Por su parte, se registra en la subcuenta 197007 – Licencias, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, los software licenciados derivados de contratos, donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

3 y 4. La entidad deberá determinar la amortización de los activos intangibles que tengan una vida útil finita, durante el lapso en el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios; de lo contrario, es decir, de tener una vida útil indefinida, el Procedimiento referido en las consideraciones del presente concepto establece que no son amortizados.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo.

Como ejemplo de lo anterior se destaca la amortización de los activos intangibles desarrollados, cuyos desembolsos incurridos en la fase de desarrollo son tratados como costo del activo intangible debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, activo que no se amortiza hasta tanto esté en condiciones para su utilización por parte de la entidad.

Con aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1 y 2. Los software propietarios o licenciados, según corresponda, se reconocen como activos intangibles bajo el nuevo Marco Normativo cuando cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar una medición fiable. Adicionalmente, se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

3. Posterior a su reconocimiento, los activos intangibles se miden por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Para el cálculo de la amortización de activos intangibles con vida útil finita, definida como la distribución sistemática del

valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 15.3 de la Norma de Activos Intangibles, que incluye la determinación de la vida útil, el valor residual y el método de amortización.

4. La amortización del activo intangible iniciará únicamente cuando esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, que no necesariamente coincide con el momento de su registro como activo, como por ejemplo los activos intangibles registrados en la subcuenta 197010 - Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No. 20172000106291 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de marcas cuando los desembolsos correspondientes son realizados por una entidad distinta a la entidad contable pública

Doctor
MILTON ALEXANDER GALLO JURADO
Contador
Coljuegos
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044162, del 02 de octubre de 2017, mediante la cual plantea que en virtud de un contrato de concesión suscrito entre Coljuegos y un concesionario privado, se registraron ante la Superintendencia de Industria y Comercio a nombre de Coljuegos las marcas Super Astro - Astro Sol y Astro Luna; con vigencias hasta el año 2024 y 2025 respectivamente.

El concesionario pagó los trámites asociados al registro de marca y desde el principio la marca quedó registrada a nombre de Coljuegos, sin que éste haya realizado algún desembolso asociado a la marca, tampoco se ha realizado nunca una valoración de la marca.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo el régimen precedente?
- ✓ ¿Coljuegos debe someter a algún tipo de avalúo dicha marca para reconocer un activo intangible bajo el nuevo marco normativo?
- ✓ ¿Coljuegos debe únicamente revelar en sus notas a los estados financieros el derecho que tiene sobre dichas marcas bajo nuevo marco normativo?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública, establece en el numeral 9 del Título II – Sistema Nacional de Contabilidad Pública, relativo a Normas técnicas de Contabilidad Pública, establece que:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en

desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

(...)

Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

(...)

9.1.1.8 Otros activos

Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

(...)

Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes

entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

(...)

El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda. Los intangibles entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación.

(...)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

(...)

El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso.

(...)

Para efectos de revelación, el superávit pagado está conformado por la prima en colocación de acciones y de cuotas o partes de interés social; el superávit operacional, por el resultado del ejercicio, el resultado de ejercicios anteriores, los dividendos y participaciones decretados y las reservas; el superávit de valuación está conformado por las valorizaciones, el originado en la aplicación del método de participación patrimonial y el saldo de la revalorización del patrimonio; el superávit incorporado incluye los bienes y derechos incorporados y los intangibles formados, y el superávit donado comprende las donaciones en dinero, especie y derechos sin contraprestación económica. Las disminuciones patrimoniales están conformadas por la incorporación de pasivos y el registro de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones.

El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos, establece en su Capítulo VI – Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, que:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta: 1970 - INTANGIBLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la enajenación de los intangibles a cualquier título.

2- La extinción del derecho o la amortización total del intangible.

3- El valor de los ajustes que disminuyan el valor del intangible.

(...)

Cuenta: 3235 – SUPERÁVIT POR DONACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos recibidos en donación.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1970 – INTANGIBLES se encuentra la subcuenta 197002 – Marcas.

Consideraciones bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, establece en su Capítulo I – Activos, que:

“(…)

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece en su numeral 1.1.14 – Activos intangibles, que:

“1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso normal de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las partidas correspondientes a activos intangibles pueden encontrarse clasificados en el grupo Otros Activos, en la cuenta Intangibles.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Medir los activos intangibles adquiridos de La siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Preguntas No. 1 y 2.

Considerando las características de las marcas mencionadas, registradas ante la Superintendencia de Industria y Comercio, y ante las cuales Coljuegos, como administrador del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar, se encuentra como titular de las mismas, debe evaluar si se configuran los criterios de ser identificables y controladas, además de tener la capacidad de generar beneficios económicos o un potencial de servicios a través de su explotación, de acuerdo a lo establecido en el Título II – Procedimientos contables, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, esto con el fin de determinar si dichas marcas se reconocerán como activos intangibles de Coljuegos, considerando las actividades que el operador lleva a cabo.

Con base en lo anterior, si al realizar el análisis correspondiente, Coljuegos determina que las marcas son parte de sus activos intangibles, deberá considerar que, dadas las características de su adquisición, bajo la cual los desembolsos correspondientes son realizados por el operador, las reconocerá por el valor convenido entre Coljuegos y el operador, lo cual podría corresponder al monto desembolsado; o, en forma alternativa, el estimado mediante un avalúo técnico, al corresponder a una adquisición mediante donación, al proceder de una entidad privada. Para tal efecto, registrará un débito en la subcuenta 197002 – Marcas, de la cuenta 1970 – INTANGIBLES, contra un crédito en la cuenta 3225 – SUPERÁVIT POR DONACIONES.

En el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Plan General de Contabilidad no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

Preguntas No. 3 y 4

Si en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Entidad concluye que las marcas hacen parte de sus activos intangibles, en la fecha de transición deberá dar cumplimiento a los parámetros y procedimientos señalados en el Instructivo 002 de 2015 y evaluar si se configuran los criterios relacionados con poder ser identificables, controlados, y de los cuales se espere generar beneficios económicos o un potencial de servicios, específicamente en el marco de los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación.

En este sentido, de concluirse que las marcas sí corresponden a activos intangibles de Coljuegos, se deberá determinar el valor de mercado de dichos activos en la fecha en que se adquirieron. Si esto no es factible, se determinará el costo de reposición de los mismos, también en la fecha en que se adquirieron. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá los activos por el valor inicialmente reconocido.

De igual forma, en el caso que Coljuegos concluya que las marcas no corresponden a activos intangibles para ella, el Marco Normativo para entidades de Gobierno no obliga ni limita a realizar revelaciones al respecto.

CONCEPTO No. 20172000106781 DEL 01-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados al patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil entre el Ministerio de educación Nacional y el Consorcio FFIE Alianza BBVA.

Doctora

SANDRA LILIANA JIMÉNEZ ARIAS
Subdirectora (E)
MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046422, del 19 de octubre de 2017, en la cual solicita conceptualizar sobre el tratamiento contable de negocios fiduciarios bajo el Nuevo Marco Normativo, específicamente en lo relativo a los patrimonios autónomos, teniendo en cuenta el contrato suscrito entre el MEN y el Consorcio FFIE Alianza BBVA, en los siguientes términos:

“Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el MEN ha registrado la entrega de los aportes convenidos en el mencionado Contrato 1380 de 2015, como Recursos Entregados en Administración — Encargos Fiduciarios cuenta contable 142404.

De acuerdo a los Informes de Gestión entregados por el contratista, la legalización de los recursos, se han venido reconociendo como gasto de acuerdo con la naturaleza del concepto informado.

La infraestructura derivada de los proyectos es reconocida únicamente cuando son transferidas a la entidad territorial o a la entidad beneficiaria.

Consulta:

1. Teniendo en cuenta las consideraciones planteadas dentro del Contrato 1380 de 2015, ¿El MEN podría catalogar este contrato como un Patrimonio Autónomo y realizar la reclasificación de los recursos entregados a la cuenta de Fiducia Mercantil — Patrimonio Autónomo 1926?

2. En aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y dentro del análisis efectuado al Contrato, en el registro contable de la ejecución del mismo, ¿cuál sería el tratamiento contable más adecuado para reflejar estas operaciones en la aplicación del nuevo marco normativo?

- ¿El MEN tendría que reflejar dentro de sus Estados Financieros las operaciones que provengan de la ejecución de los Contratos derivados del FFIE? Es decir, ¿reconocer las construcciones en curso como parte de sus activos, en el marco de consolidación de información financiera, hasta el momento de terminación y entrega final al ente territorial?

- Si el MEN debe reflejar las operaciones derivadas de estos contratos, ¿en qué proporción lo haría, dado que los recursos administrados en los proyectos del FFIE no son únicamente recursos originados por transferencias del MEN?

- ¿Es el Patrimonio Autónomo quien debe reconocer estas operaciones de manera independiente y llevar el control de la infraestructura en construcción?

- ¿Cómo debe ser reportada la información del FFIE a la CGN? ¿Cómo parte de la información del MEN consolidada? ¿Cómo un encargo fiduciario o cómo recursos entregados en administración?, o en su defecto, ¿cómo una entidad reportante separada?”.

CONSIDERACIONES

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

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa, fue creado mediante el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015, en el cual se establece:

“ARTÍCULO 59. Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Preescolar, básica y media. Créase el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media, sin personería jurídica, como una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional.

Con cargo a los recursos administrados por el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media, se asumirán los costos en que se incurra para el manejo y control de los recursos, los gastos de operación del fondo, y cualquier otro contrato que se requiera para la estructuración, desarrollo e implementación de esquemas necesarios para lograr la ejecución de los proyectos del Plan Nacional de Infraestructura Educativa.

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa será administrado por una Junta cuya estructura y funcionamiento será definida por el Gobierno Nacional.

Los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Pre-escolar, básica y media provendrán de las siguientes fuentes:

a) Los recursos provenientes del recaudo establecido en el artículo 11° de la Ley 21 de 1982, destinados al Ministerio de Educación Nacional.

b) Las partidas que se le asignen en el Presupuesto Nacional y estén contenidas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo y el Marco de Gastos de Mediano Plazo.

c) Los rendimientos financieros derivados de la inversión de sus recursos.

Así mismo, los proyectos de infraestructura educativa que se desarrollen a través del Fondo, podrán contar con recursos provenientes de:

d) El Sistema General de Regalías destinados a la infraestructura educativa, en los casos en que el OCAD designe al Ministerio de Educación Nacional como ejecutor de los mismos.

e) Los recursos de cooperación internacional o cooperación de privados que éste gestione o se gestionen a su favor.

f) Aportes de los Departamentos, Distritos y Municipios.

g) Participación del sector privado mediante proyectos de Asociaciones Público- Privadas.

h) Excedentes de los recursos del Sistema General de Participaciones en Educación de las entidades territoriales certificadas en las vigencias anteriores, una vez garantizados los recursos para: 1) saneamiento de deudas, incluyendo las deudas laborales, que resulten del reconocimiento de los costos del servicio educativo siempre que tengan amparo constitucional y legal y estén certificadas por el Ministerio de Educación y la prestación del servicio educativo; y 2) el pago de nómina y contratación de la prestación del servicio educativo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 715 de 2001 y las normas reglamentarias correspondientes.

En caso de que un proyecto priorizado por la Junta Administradora involucre cualquiera de los recursos de que tratan los literales d), e), f), g) y h) del presente artículo, con cargo al Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa se podrán constituir patrimonios autónomos que se regirán por normas de derecho privado en donde podrán confluir todas las fuentes de recursos con las que cuenten los proyectos. Dichos Patrimonios Autónomos, podrán celebrar operaciones de crédito interno o externo a su nombre, para lo cual la Nación podrá otorgar los avales o garantías correspondientes”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el artículo 1 del Decreto 1525 el 16 de julio de 2015, indica:

“Artículo 1. Adición del Decreto 1075 de 2015. Adiciónese el artículo 1.1.2.4 al Título 2, de la parte 1 del Libro 1 del Decreto de 1075 de 2015, el cual quedará así:

“Artículo 1.1.2.3 Fondo de financiamiento de la Infraestructura Educativa, Preescolar, Básica y Media – FFIE. El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Nacional, sin personería jurídica, creado por el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015, para financiar o cofinanciar los proyectos que se realizarán de acuerdo con el Plan Nacional de Infraestructura Educativa del país y para asumir sus propios gastos de operación”.

Por su parte, el Contrato N° 1380 de 2015, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, establece:

“Clausula primera. Objeto:

Administrar y pagar las obligaciones que se deriven de la ejecución del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, a través del patrimonio autónomo constituido con los recursos transferidos del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, creado por el artículo 59 de la Ley 1753 del 9 de junio de 2015.

Clausula segunda. Obligaciones de El Contratista:

Obligaciones Generales de la FIDUCIARIA

Son obligaciones del contratista todas las necesarias para el cabal cumplimiento del objeto contractual, en especial las siguientes:

a) Recaudar a título de fiducia mercantil los recursos transferidos del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, creado por el artículo 59 de la ley 1753 del 9 de junio de 2015. Para tal efecto, el Ministerio de Educación Nacional a través del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, en calidad de fideicomitente, transferirá al Patrimonio Autónomo, a título de fiducia mercantil, los recursos establecidos tanto en el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 como en el CONPES 3831 de 2015, como fuente de financiación, garantía y pago del Fondo y del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, los cuales serán administrados por la FIDUCIARIA en su condición de vocera del patrimonio autónomo.

b) Constituir el Patrimonio Autónomo con base en los recursos transferidos.

c) Administrar los recursos del Patrimonio Autónomo. Para el efecto y dependiendo de la estructuración de los proyectos de infraestructura, la Fiduciaria constituirá cuentas separadas por grupos de proyectos según la regionalización que establezca la Junta Administradora del FIE; por fuente de los recursos y/o por aportante.

d) Conformar una Unidad Operativa para la Administración del Patrimonio Autónomo. (...)

e) Invertir temporalmente la liquidez del patrimonio autónomo (...)

f) Ejecutar las actividades precontractuales, contractuales, de legalización y de liquidación de los contratos derivados con personas naturales o jurídicas, (...)

k) Realizar todas las gestiones que se requieran para el cumplimiento pleno de las obligaciones señaladas en el contrato de fiducia mercantil.

l) Presentar los informes periódicos sobre el estado y ejecución del Patrimonio Autónomo y los estados financieros y de resultados correspondientes de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo y conforme a las Circulares externas de la Superintendencia financiera.

m) Presentar los informes mensuales de ejecución presupuestal y de tesorería de los proyectos, discriminando las fuentes y/o los aportantes de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo.

n) Disponer para la administración del Patrimonio Autónomo un sistema de información que permita al Fideicomitente obtener información actualizada del estado del Patrimonio Autónomo, de la ejecución de los proyectos y de toda la información pertinente para hacer el seguimiento y control de la ejecución de los recursos y de las obras, de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo.

Obligaciones Específicas del CONTRATISTA:

En consideración a que el contratista seleccionado actuará como administrador fiduciario de los recursos del patrimonio Autónomo y como Agente de Manejo, sus obligaciones son de medio y no de resultado, salvo por aquella previstas de la operación, tales como la contratación y pago de las obligaciones, a cargo de la Fiduciaria, conforme a lo establecido en este contrato y en el Manual operativo. (...)

f. Presentar los informes sobre el desempeño del Patrimonio Autónomo en forma mensual, trimestral, semestral y anual, que indiquen todos los movimientos de los recursos, pagos y los estados financieros del Patrimonio, así como los detalles de orden operativo y administrativo que sean necesarios para la rendición de cuentas del Patrimonio Autónomo.

g. Rendir cuentas comprobadas de su gestión al Fideicomitente cada seis (6) meses calendario. La rendición comprobada de cuentas de la Fiduciaria se realizará de acuerdo con lo previsto en las Circulares Externas vigentes de la superintendencia Financiera o de acuerdo con aquellas que la adicionen, modifiquen o aclaren. Para tal efecto, la enviará, junto con una memoria sobre las actividades cumplidas en ejercicio de su obligación como Fiduciaria, soportadas documentalmente, particularmente el movimiento, traslados y pagos realizados con los recursos de las cuentas del Patrimonio Autónomo. La rendición de cuentas se entenderá aprobada por el Fideicomitente, si así lo hace dentro del plazo previsto para ello. (...)

o. Mantener los ingresos del patrimonio Autónomo separados de los de la Fiduciaria y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, llevando para ello la contabilidad separada del mismo, conforme a las normas establecidas por la superintendencia Financiera, de tal forma que se pueda verificar en cualquier momento su situación. (...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE EL MISTERIO:

El Ministerio se obliga a: (...)

4. transferir a la Fiduciaria a título de fiducia mercantil, los recursos del Fondo de infraestructura Educativa. (...)

CLAUSULA OCTAVA, VALOR DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El valor de los recursos a administrar inicialmente asciende a la suma de UN BILLON SETECIENTOS CINCUENTA Y UN MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS VEINTIDOS MIL TRECIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS (\$1.751.758.422.337).

No obstante lo anterior, al fondo ingresará recursos adicionales por UN BILLON QUINIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL MILLONES DE PESOS (\$1.589 miles de millones) de regalías y cofinanciación LEY 21.

Igualmente, harán parte los recursos que se destinen y apropien en desarrollo del Plan de Infraestructura Educativa. Además de estos recursos, serán parte del patrimonio Autónomo los rendimientos financieros derivados de la inversión de sus recursos, tal como lo establece el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 y el artículo 10 de la Ley 1737 de 2014. (...)

CLAÚSULA DÉCIMA. FORMA DE PAGO:

El Ministerio de Educación Nacional desembolsará y pagará los valores anteriores de la siguiente forma:

Valor y Forma de pago de la comisión o remuneración de la Fiduciaria.

La remuneración de la Sociedad Fiduciaria por la prestación de los servicios señalados en el alcance del objeto del contrato se establece de la siguiente manera:

(i) Por los servicios de administración, ejecución de la contratación y pago de las obligaciones que se deriven de la ejecución del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, la remuneración de la Fiducia corresponderá a una comisión fija mensual 136 (SMMLV) mes vencido a partir de la suscripción del acta de inicio para los días proporcionales al mes de octubre y los meses noviembre y diciembre de 2015. A partir del mes de enero de 2016, la comisión correspondiente a CIENTO TREINTA Y SEIS (136) SMMLV mensuales, será asumida con cargo a los recursos del Fideicomiso.

Esta comisión expresa, de manera integral, la remuneración que por la prestación de sus servicios cobrará por cada mes que se desempeñe como vocero y administrador del Patrimonio Autónomo”. (Subrayado fuera del texto)

Sobre los recursos entregados en administración a un patrimonio autónomo, la CGN emitió el concepto N° 20162000013681, del 19 de mayo de 2016, dirigido al señor John Edward torres Pinilla, establece:

“Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

El tratamiento contable de estos recursos dependerá del marco normativo de contabilidad que aplique la entidad fideicomitente, esto es, el definido para las entidades de gobierno o el definido para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Para las entidades que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 533 de 2015:

Cuando el recurso es entregado al patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil, procede la reclasificación del efectivo a la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Adicionalmente, deberá incorporar a su contabilidad los hechos económicos generados en la ejecución de los recursos, ajustando el saldo del derecho fiduciario”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anotadas, se responde la consulta planteada como sigue:

PREGUNTA 1

Los recursos entregados para ser administrados a través del patrimonio autónomo constituido mediante el contrato de fiducia mercantil N° 1380 de 2015, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Consorcio FFIA Alianza BBVA, deberán ser reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, en la medida que sean recursos del Ministerio de Educación Nacional destinados para dar cumplimiento a los fines del Estado y en desarrollo de su objeto social.

PREGUNTA 2

El Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la ejecución del proyecto, en la medida que la Fiduciaria entregue el informe financiero periódico, como activo o gasto, de acuerdo a su naturaleza, disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Para lo anterior, es importante que la entidad coordine con la fiduciaria la oportunidad del envío de información a fin de poder incluirla oportunamente en la contabilidad, con el objeto de que la información contable atienda las características fundamentales de representación fiel y relevancia.

En ese orden de ideas, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa incorporará las erogaciones directamente relacionadas con la construcción del bien, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ahora bien, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa reconocerá los recursos recibidos de terceros destinados para el financiamiento del plan de infraestructura educativa como un ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando el propósito sea transferir plenamente los recursos para fortalecer el FFIE. Por tanto, el Ministerio de Educación Nacional - Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa deberá incorporar el total de erogaciones financiadas con estos recursos, así sean ejecutadas a través del patrimonio autónomo.

Por su parte, respecto a su pregunta sobre ¿cómo debe ser reportada la información del FFIE a la CGN? Bajo el contexto del desarrollo de las preguntas anteriores, se infiere que el Ministerio llevará dentro su contabilidad, registros específicos relativos a los recursos que conforman el FFIE.

CONCEPTO No. 20172000108121 DEL 14-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Depósitos entregados en garantía
	SUBTEMAS	Aportes al Fondo de Contingencias de las entidades estatales

Doctora
INGRID VÁSQUEZ VELOZA
Auditora Interna UGPP
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004999-2 del 10 de Noviembre de 2017, mediante la cual consulta en relación con el aporte al Fondo de Contingencias de que trata la Ley 448 de 1998, cuando se presenten demandas en contra de la nación, en el caso del reconocimiento de pensiones que atiende la UGPP:

¿Qué entidad debe realizar el registro del aporte al Fondo de contingencias, UGPP o FOPEP?

Teniendo en cuenta que FOPEP es la entidad que realiza el pago, ¿Cuál es la forma adecuada para registrar contablemente el aporte para el fondo de contingencias?

¿Cuál es la metodología para determinar el valor a contabilizar?

CONSIDERACIONES

La Ley 448 de 1998, “por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público.”, señaló, “Artículo 2º. Créase el Fondo de Contaduría General de la Nación

Contingencias de las Entidades Estatales como una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la fiduciaria La Previsora.

Artículo 3º. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales tendrá por objeto atender las obligaciones contingentes de las Entidades Estatales que determine el Gobierno. El Gobierno determinará además el tipo de riesgos que pueden ser cubiertos por el Fondo." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto Nacional N° 423 de Marzo 14 de 2001 "Por el cual se reglamentan parcialmente las leyes 448 de 1998 y 185 de 1995" señaló: (...)

"ARTÍCULO 2º-Del régimen obligatorio de las contingencias contractuales del Estado. Las disposiciones de la Ley 448 de 1998 y del presente decreto, constituyen el régimen obligatorio de las contingencias contractuales del Estado. (...)

ARTÍCULO 6º-De las obligaciones contingentes. En los términos del párrafo del artículo primero de la Ley 448 de 1998, son obligaciones contingentes aquéllas en virtud de las cuales alguna de las entidades señaladas en el artículo octavo del presente decreto, estipula contractualmente a favor de su contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados, por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto.

ARTÍCULO 7º-De la obligatoriedad del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, las entidades cobijadas por su régimen deberán incluir en sus presupuestos, en la sección del servicio de la deuda, las apropiaciones necesarias para atender el pago de las obligaciones contingentes que hayan contraído para cada una de las vigencias fiscales que comprenda la ejecución del respectivo contrato.

A partir de la vigencia del presente decreto, los organismos sometidos al régimen de contingencias de las entidades estatales, deberán manejar a través del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, la totalidad de los recursos que apropien en sus presupuestos, para el cumplimiento de obligaciones contingentes contractuales derivadas de los riesgos comprendidos dentro del área de riesgos definida en el artículo 45 del presente decreto.(...)

ARTÍCULO 9º-De las entidades sometidas al régimen obligatorio de contingencias contractuales del Estado. Se someten al régimen obligatorio de contingencias estatales consagrado por la Ley 448 de 1998 y por el presente decreto, las siguientes entidades, que -en consecuencia- tienen el carácter de aportantes del fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales:

- 1 . La Nación.
2. Los establecimientos públicos.
3. Las empresas industriales y comerciales del Estado.
4. Las sociedades de economía mixta en las que la participación estatal sea de más del 75%.
5. Las unidades administrativas especiales con personería jurídica.
6. Las corporaciones autónomas regionales.
7. Los departamentos, los municipios, los distritos y el Distrito Capital de Bogotá.
8. Las entidades estatales indicadas en los numerales 2º, 3º, 4º y 5º de los niveles departamental, municipal y distrital.
9. Las empresas de servicios públicos oficiales y mixtas definidas en el artículo 14 de la Ley 142 de 1994 en las que el componente de capital público sea igual o superior al 75%.
10. Las sociedades públicas.

ARTÍCULO 10.-De los sectores de riesgo. El Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, atenderá las obligaciones contingentes que contraigan las entidades sometidas al régimen aquí señalado, en virtud de la celebración de los contratos indicados en el artículo 22 de la Ley 185 de 1995, ya sea que ellos se rijan por el estatuto general de contratación de la administración pública o por disposiciones contractuales especiales, en relación con los siguientes sectores:

1. Infraestructura de transporte.
2. Energético.
3. Saneamiento básico.
4. Agua potable.
5. Comunicaciones. (Subrayado fuera de texto)

Además, el artículo 22 de la Ley 185 de 1995, "Por la cual se autorizan operaciones de endeudamiento interno y externo de la Nación, se autorizan operaciones para el saneamiento de obligaciones crediticias del sector público, se otorgan facultades y se dictan otras disposiciones" señala en el artículo N° 22, "Para efectos de la autorización de la apertura de procesos de licitación o concursos, públicos o privados, de contratos de concesión y de aquellos contratos que desarrollen esquemas de participación privada en proyectos de infraestructura y servicios públicos, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer requerimientos mínimos y procedimientos generales destinados a facilitar dichos procesos y asegurar que los términos financieros de los mismos sean convenientes para el país." (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual se adicionó al RCP las normas a aplicar por las Entidades de Gobierno se refiere a los activos como, "son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso..."

Por su parte, el CGC describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, como: "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los depósitos entregados a terceros. 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En el evento que la UGPP de acuerdo con las condiciones señaladas en la Ley N° 185 de 1995, la Ley N° 448 de 1998 y el Decreto reglamentario N° 423 de 2001, determine que está obligada a efectuar aportes al Fondo de Contingencias de las entidades del estado, en el contexto de la normatividad a aplicar por las entidades de Gobierno, registrará el derecho de los recursos entregados por la tesorería centralizada al administrador, para lo cual debitará la subcuenta 190910-Fondo de contingencias de las entidades estatales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando se haga efectiva la contingencia y el administrador del Fondo traslade los recursos para el pago a través de FOPEP en su función de entidad pagadora, la UGPP debitará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y acreditará la subcuenta 190910-Fondo de contingencias de las entidades estatales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. El FOPEP por su parte, con la recepción de los recursos afectará la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual cancelará con el giro al beneficiario.

A la entrega de los recursos al beneficiario por parte del FOPEP, la UGPP debitará la subcuenta y cuenta donde se tenga reconocido previamente el pasivo respectivo, con crédito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en cuanto a la metodología para determinar el valor para la constitución del Fondo, es un asunto de carácter administrativo de la entidad, que excede la competencia funcional de la CGN, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la misma.

CONCEPTO No. 20172000111261 DEL 21-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contratación de servicios profesionales para la realización de investigaciones en el ámbito educativo y pedagógico con miras a la expedición de políticas públicas

Doctor

JOSE ANTONIO ZAMBRANO LOZANO

Subdirección de Consolidación, Gestión e Investigación

Secretaría Distrital de Hacienda

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017500049722, del 08 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El Instituto para la Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico en ejercicio de su cometido estatal contrata los servicios profesionales para realización de investigaciones en ámbito educativo y pedagógico como base para la emisión de políticas públicas en educación, en beneficio de toda la comunidad educadora del Distrito Capital. Bajo ese orden de ideas las erogaciones económicas incurridas para este tipo de contratación, se vienen registrando contablemente como gasto público social, a través de la subcuenta 550106 Gasto público social –Asignación de bienes y servicios. No obstante le queda a la entidad la inquietud de si técnicamente este tipo de transacciones deben registrarse como un activo intangible, teniendo en cuenta que bajo el nuevo marco normativo contable, la definición de activo bajo el nuevo marco conceptual establece entre otros aspectos:

6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

En el caso del Instituto ese potencial de servicio está dado por el beneficio social con cuenta a investigaciones, para proveer a la comunidad educativa la capacidad de mejorar los métodos de enseñanza, innovación educativa, entre otros, por tal razón a pesar de carecer de un beneficio económico para la entidad, si generan un beneficio social”.

Por lo anterior agradeceríamos nos colaboren con un concepto técnico”.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1 Activos, del Marco Conceptual contenido en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso”. (...).

El numeral 15.1 Reconocimiento, de la norma sobre Activos intangibles contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señala:

✓ **ACTIVOS INTANGIBLES**• **Reconocimiento**

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite, a la entidad, disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios. (...).

La entidad 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 entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

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.

Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad 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 o potencial de servicio. Para esto último, la entidad 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 entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En la Entidad se deberá aplicar el juicio profesional para determinar si se configura un activo intangible en las erogaciones objeto de la consulta, evaluado si además de cumplirse con los criterios para el reconocimiento de un activo, se cumpla que se trata de recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, los cuales no se espera vender en el curso de las actividades de la entidad y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable, siempre que estén relacionados con la fase de desarrollo, en concordancia con lo definido en el numeral 15.1 Reconocimiento, de la norma sobre Activos intangibles contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017.

Si de la evaluación se desprende que se cumplen los criterios anteriormente señalados, el registro será un débito en la subcuenta 197010 – Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES y se acredita las subcuentas que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven del hecho económico que se está reconociendo. En caso de no configurarse los criterios para el reconocimiento de un

activo intangible, deberá reconocerse un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del servicio contratado, de la cuenta 5111-GENERALES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
 20172000000201 del 05-01-2017
 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000000471 del 06-01-2017
 20172000000711 del 12-01-2017
 20172000000771 del 16-01-2017
 20172000002061 del 27-01-2017
 20172000002311 del 30-01-2017
 20172000004921 del 17-02-2017
 20172000026971 del 16-05-2017
 20172000030971 del 15-06-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000036181 del 06-07-2017
 20172000056031 del 05-09-2017
 20172000065051 del 17-10-2017
 20172000065051 del 17-10-2017
 20172000066071 del 19-10-2017
 20172000075741 del 09-11-2017
 20172000091451 del 10-11-2017
 20172000105301 del 16-11-2017
 20172000105861 del 23-11-2017
 20172000107761 del 13-12-2017
 20172000115431 del 28-12-2017

5.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000030891 del 14-06-2017

5.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.12 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20172000030891 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

Doctor

EDGAR A. PEÑA CALDERON

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002133-2, del 27 de abril de 2017, en la cual solicita información sobre el tratamiento contable de los endeudamientos.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:
El Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, y transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

905

Compilado a 29 de diciembre de 2017

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.

3.2. Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción. (...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

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

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

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. (...)

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo

menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido. (...)

Así mismo, el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificaran en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

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

3.4. Medición posterior

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

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

4. PRESTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificaran en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen,

por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habrá incurrido si a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos del reconocimiento de los endeudamientos los Marcos Normativos contemplan las siguientes categorías, independientemente de si su vencimiento es a corto o largo plazo: cuentas por pagar o préstamos por pagar.

CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas por pagar corresponden a las obligaciones contraídas por la entidad o la empresa con terceros, suscitadas en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espera, a futuro, una salida de efectivo, equivalentes del efectivo u otro instrumento financiero.

En las Entidades de Gobierno, las cuentas por pagar se reconocerán en el momento que surja la obligación y se medirán por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al costo hasta cuando se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del proveedor o transferencia a un tercero. La entidad deberá revelar la información principal sobre dichas cuentas, tales como las condiciones pactadas para el pago y el plazo.

Por su parte, las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, reconocerán las cuentas por pagar al momento que surjan y las clasificará al costo o costo amortizado.

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos normales al negocio y del sector, y su medición inicial será por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al valor de la transacción hasta que se extinga

la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

Mientras que, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado que obedecen a obligaciones en las que la empresa pacta plazos superiores a los normales del negocio y del sector, la medición inicial se realizará de la siguiente manera:

- Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, o
- Cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

La medición posterior de las anteriores cuentas por cobrar se realizará por el costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, durante el término que exceda el plazo normal del pago.

Las empresas revelarán para cada clasificación de las cuentas por pagar información relativa a plazos, tasas de interés, vencimiento, restricciones impuestas, así como la justificación de la determinación de la tasa de interés establecidas para el cálculo del componente de financiación, entre otros aspectos relevantes.

PRÉSTAMOS POR PAGAR

Los préstamos por pagar corresponden a recursos financieros recibidos por la entidad o la empresa para su uso, que representará una salida de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero.

Las Entidades de Gobierno, reconocerán los préstamos por pagar en el momento que surja la obligación y realizará la medición inicial por el valor recibido (valor del préstamo menos los costos de transacción). La medición posterior de este pasivo se realizará a costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que iguala los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

La baja en cuentas se realizará cuando se extinga la obligación que la origino, mediante el pago, expiración, renuncia del pago por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

La entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes de acuerdo a dos criterios: origen de la deuda, interna o externa, y por el plazo pactado, corto o largo plazo. Así las cosas, se revelará las principales condiciones de la deuda, los costos de transacciones, tasas de negociación, tasas efectivas, gastos por intereses, y demás información relevante.

Para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por pagar también son clasificadas al costo amortizado, con independencia de que se origine en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, por tanto, la medición inicial corresponde al valor recibido. Cuando las partes pacten una tasa de interés menor a la tasa de interés del mercado, la medición inicial se realizará por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

La medición posterior, baja de cuentas y revelaciones será de la misma manera que lo realizan las entidades de gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, las cuentas por pagar y préstamos por pagar medidos al costo amortizado, deberán realizar la amortización del componente financiero de forma periódica como un mayor valor de la cuenta por pagar o préstamo por pagar y como un gasto del resultado del período. En los casos en los cuales los recursos por el préstamo recibido se destinen a la financiación de un activo apto, los costos de financiación se llevarán como un mayor valor del activo.

Ahora bien, para efectos de la presentación, es viable que una cuenta por pagar o un préstamo por pagar, se clasifique en porciones corrientes o no corrientes, según plazos de vencimiento, tal como puede observarse en la guía de aplicación para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, publicada en la página web de la CGN.

CONCEPTO No. 20172000089891 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a efectuar para los gastos de defensa que cancela la aseguradora Mapfre por las pólizas de responsabilidad civil adquiridas por el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora

CLARA INES CHIQUILLO DIAZ

Directora Financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043392, del día 22 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“En virtud del hallazgo realizado por la Contraloría General de la República en el informe de auditoría de la vigencia 2016, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido (sic) emitir concepto respecto del procedimiento contable aplicable bajo el Régimen de Contabilidad Pública y Nuevo Marco Normativo, para los gastos de Defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales), que cancela la aseguradora en virtud de las Pólizas de Responsabilidad Civil, así:

Hallazgo – “Sinistros – Reclamaciones – Indemnizaciones”

“La Aseguradora MAFPRE informó a la Contraloría siete (7) siniestros que están pendientes de reconocer por parte de la aseguradora y se encuentran en proceso de estimación por valor de \$1.303.309.619,00, que corresponden a la póliza de responsabilidad Civil Servidor Público. La Contraloría en el hallazgo manifiesta que “la Entidad no reconoció en la cuenta de orden deudora 812004 – Litigios y mecanismos alternativos – Administrativas, el valor de los siniestros en cuantía de \$1.303.309.619,00, por lo tanto esta cuenta y la 890590 – Derechos Contingentes – Otros, se encuentran subestimadas.

Lo anterior obedece a debilidades en la aplicación de los procedimientos contables, adoptados mediante Resolución 356 de 2008, respecto del reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales y Reconocimiento contable de procesos de responsabilidad cuando la compañía aseguradora realiza pagos de la indemnización de los siniestros y existe previamente un cargo al funcionario responsable.”

Consideraciones:

La póliza de Responsabilidad Civil que adquiere el Ministerio de Defensa Nacional “ampara los perjuicios o detrimentos patrimoniales causados a la entidad como consecuencia de decisiones de gestión incorrectas pero no dolosas adoptadas y/o ejecutadas o inejecutadas por los servidores públicos y/o funcionarios con regímenes de responsabilidad, similares a los de los servidores públicos cuyos cargos se encuentran dentro de la póliza.

También cubre los gastos de defensa (Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales) según los límites por etapas procesales establecidos en este documentos en todo tipo de procesos penales siempre que se trate de delitos no dolosos, civiles, administrativos iniciados por entes de control procuraduría, Contraloría o similares o por cualquier organismo oficial, en los que se discuta la responsabilidad correspondiente a los cargos asegurados”.

El Ministerio de Defensa Nacional Unidad Gestión General, no reconoce en la contabilidad el valor de \$1.303.309.619,00, toda vez que lo que recibe la entidad es la Defensa para los servidores públicos que ampara dicha póliza y no genera erogación para el Ministerio; los gastos de Honorarios Profesionales de abogados defensores y cauciones judiciales los realiza la aseguradora.”

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

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en los siguientes numerales:

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

3. PROCESO CONTABLE

61. El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular...

(...)

63. La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública...

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las

condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

9.1.4.2 Gastos

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

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable...

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras 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. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias

surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. ” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar obligaciones a cargo de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la obligación incorporada en el balance.
- 2- La extinción de la causa que dio origen a la operación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las otras obligaciones contingentes.

9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 91- Responsabilidades Contingentes.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 91- Responsabilidades Contingentes.

SE ACREDITA CON:

1- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 91- Responsabilidades Contingentes. “(Subrayados fuera de texto)

2. Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Marco Normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

(...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable”, establece:

“2.1.3 Revelación

Es la etapa en la que la entidad sintetiza y representa la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados financieros. Incluye la presentación de estados financieros y la presentación de notas explicativas.

(...)

2.1.3.2 Presentación de notas a los estados financieros

Es la subetapa en la que se integra información cuantitativa y cualitativa que explica los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, con el fin de proporcionar información relevante para un mejor entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad.

Las notas explicativas permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y a las realidades de su proceso contable; también presentan información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Ministerio de Defensa Nacional, actúa en calidad de tomador de la póliza de responsabilidad civil, y es la persona que incurre en costos y gastos en el momento de la adquisición de la misma, por su parte, Mapfre es la aseguradora y la entidad encargada de cubrir los gastos de defensa de los cargos asegurados y amparar a la Entidad Contable Pública de un detrimento patrimonial producto de las decisiones incorrectas tomadas por los servidores y/o funcionarios públicos.

Bajo este entendido, se precisa:

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Considerando el principio de devengo establecido en Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptado mediante la Resolución N° 355 de 2007, en donde los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer una cuenta por pagar ni un gasto.

No podrá reconocer una cuenta por pagar la Entidad Contable Pública, al no existir la obligación de pagar recursos económicos a terceros; toda vez que la responsabilidad del pago de gastos de defensa es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse una salida de recursos, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar acabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la norma de Proceso Contable, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, y adoptada mediante la Resolución N° 355 de 2007, el cual establece, efectuar manifestaciones en las correspondientes notas de información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a registrarlas en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES y un crédito en la 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

2. Entidades de Gobierno

Considerando el principio de devengo establecido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo éste principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo; es preciso señalar que la Entidad Contable Pública no podrá reconocer un pasivo ni un gasto.

No podrá reconocer un pasivo la Entidad Contable Pública, al no existir una obligación presente pues la salida de recursos en forma de efectivo y sus equivalentes se puede evitar, adicional, no podrá reconocer un pasivo al no esperar desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio; toda vez que la responsabilidad del pago ante terceros por gastos de defensa, es competencia de la aseguradora y no del asegurado.

Así mismo, no podrá reconocer un gasto por erogaciones asociadas a defensa, al no configurarse un decremento en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producido a lo largo del periodo contable de la Entidad Contable Pública.

Por lo anterior, el procedimiento contable que la Entidad Contable Pública deberá llevar acabo con respecto a los gastos de defensa, se enmarca dentro de la actividad de Presentación de notas a los estados financieros de la etapa de revelación contenida en la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexo a la Resolución N° 525 de 2016, el cual establece que también se podrá presentar información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.

Ahora bien, la Entidad Contable Pública deberá analizar las situaciones que conllevan a la utilización de la póliza de responsabilidad civil adquiridas para servidores y/o funcionarios públicos, a fin de identificar contingencias por eventuales incertidumbres en la cobertura de la misma, y de ser este el caso, el Ministerio de Defensa Nacional deberá entrar a evaluar la posibilidad de reconocer un pasivo contingente en cuentas de orden mediante un débito en la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES y un crédito en la 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA(DB).

CONCEPTO No. 20172000106321 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para controlar la ejecución de los recursos recibidos en administración

Doctora

AMELIA ESCOBAR

Contadora

Instituto de Investigaciones en Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Apreciada doctora Amelia Escobar:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029082, del día 12 de junio de 2017, en la cual se señala:

“..., para el manejo de recursos recibidos en administración, el cual para el marco contable precedente es la cuenta 2453 y para el nuevo marco normativo de las entidades de gobierno es la 2902, teniendo como dinámica un crédito al momento de recibir los recursos y un débito cuando se ejecutan los mismos, es posible controlar la ejecución del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la 2453 (a partir de 2018, 2902) y no hacer uso de las cuentas de orden 8355 y 9355?. La pregunta es debido a la operatividad de nuestro software es más favorable para nosotros manejarla por auxiliares y terceros en la cuenta 2453 y no en cuentas de orden, lo que nos está (Sic) ocasionando que debamos registrar de forma manual los mismos valores en los mismos conceptos que se encuentran detallados en los auxiliares de las cuentas 2453 en las cuenta de orden, generando reprocesos en nuestra entidad.”

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, anexo a la Resolución N°355 de 2007, establece en los siguientes numerales:

“9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras 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. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308.... Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de

realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, versión 2007.16, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

SE ACREDITA CON:

1- Su cancelación al finalizar el proyecto.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- La disminución de los pasivos.
- 2- Su cancelación al finalizar el proyecto.

SE ACREDITA CON:

- 1- Los ingresos obtenidos en la ejecución del proyecto.
- 2- Los pasivos constituidos en la ejecución del proyecto.” (Subrayados fuera de texto)

Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015, establece:

“2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La obligación que asume el administrador se registra en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución N° 620 de 2015 y como consecuencia de la aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017 y sus modificaciones.

Por su parte, durante toda la vida del proyecto, le corresponde a la Entidad Contable Pública acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones de la ejecución de los recursos; con estas, se debita la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de la Resolución N° 356 de 2007, y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS

RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 533 de 2015 y 484 de 2017; y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin perjuicio del reconocimiento de los descuentos y retenciones que se deriven de la respectiva transacción.

En este sentido, no es posible controlar la ejecución acumulada del proyecto o convenio mediante cuentas auxiliares creadas en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION y dejar de hacer uso de las cuentas de orden; ya que como puede observarse los propósitos del registro a nivel de cuentas de orden son diferentes a los efectuados a nivel de cuentas de Balance General o Estado de Situación Financiera, pues en las cuentas de orden se trata de acumular y presentar el total de la ejecución del proyecto durante todo el tiempo de su ejecución, en tanto que en las cuentas de pasivo se trata de registrar y controlar en cualquier momento, el saldo de la obligación del ejecutor, de los recursos que le han sido conferidos en administración y que aún no han sido objeto de legalización.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000048901 del 15-08-2017

20172000105251 del 16-11-2017

20172000110651 del 21-12-2017

5.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20172000000421 DEL 06-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Otros ingresos Gastos de administración y operación / Gastos de ventas
	SUBTEMA	Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo Reconocimiento de las variaciones que aumentan o disminuyen los pasivos por beneficios a empleados a largo plazo

Doctor

RUBÉN GUILLERMO JUNCA MEJÍA

Director General

Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones - FONCEP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007975-2, del 09 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“CONSULTA 1

Teniendo en cuenta lo indicado en el concepto 21 de 2007 de fecha 24 de abril de 2007 de la Secretaría General, es decir, “la norma que regula el Reconocimiento por Permanencia señala que un empleado público del Distrito Capital tendrá derecho a este elemento salarial siempre y cuando hubiese laborado a su servicio de manera ininterrumpida por cinco años, si un funcionario adquiere el derecho a dicho beneficio el 31 de diciembre de 2021, se debe reconocer a 31 de diciembre de 2016 un pasivo a largo plazo por la quinta establecida mediante medición actuarial para ese período y así sucesivamente?

CONSULTA 2

Si la respuesta a la pregunta anterior es si y las variables utilizadas para la proyección, tal como el IPC o total anual recibido en cada año, difieren con el valor real en cada vigencia debe realizarse el ajuste correspondiente en cada año, es decir, afectar el ingreso o el gasto?”.

CONSIDERACIONES

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

Con respecto a los principios de contabilidad, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución No. 533 de 2015, en el numeral 5, entre otros, define los siguientes:

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

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

Sobre los beneficios a empleados las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

"5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
- b) requerimientos legales en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o
- c) obligaciones implícitas asumidas por la entidad, de manera excepcional, producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita, si se espera que transcurra un largo periodo antes de que la entidad cumpla con los compromisos asumidos o si el cumplimiento de estos se realiza durante un tiempo significativamente extenso. (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo

laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.2.2. Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...) Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales." (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

CONSULTA 1

En aplicación del principio de devengo, los gastos y pasivos por concepto de beneficios a favor de los empleados deben reconocerse gradualmente en la medida que la entidad recibe los servicios que estos le prestan, con independencia de la fecha en la que se genere el flujo de efectivo; es decir, cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, la entidad deberá identificar y clasificar los Reconocimientos por Permanencia como pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, toda vez que corresponden a obligaciones implícitas asumidas por la misma, que representará una obligación que deberá liquidar y/o pagar a los empleados dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo, o en un periodo mayor, en la medida que surja la obligación de pago.

Por su parte, los modelos basados en la ciencia actuarial, que impliquen el conocimiento y aplicación de elementos estadísticos relacionados con las probabilidades y las matemáticas financieras se requieren esencialmente para la estimación del valor presente de pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, debido a las incertidumbres sobre pagos futuros, temporales, que se elaboran a partir de múltiples variables.

La estimación del pasivo por concepto de beneficios a los empleados a largo plazo debe evaluarse al final de cada periodo contable, como mínimo, de conformidad con lo señalado en el numeral 5.2.2., Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONSULTA 2

Cada vez que se realice una nueva estimación del valor presente de pasivos por beneficios a empleados a largo plazo, por actualización de las múltiples variables usadas para la medición actuarial, generará variaciones que aumentan o disminuyen el pasivo previamente reconocido. En ese sentido, dichas variaciones afectarán en menor o mayor valor el saldo reconocido en la cuenta 2512 – BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y su contrapartida se reconocerá en la subcuenta 510812 – Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 5108 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, en la subcuenta 521212 – Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 5212 – GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, o en la subcuenta 480837 - Ajuste beneficios a los

empleados a largo plazo, de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Conceptos No. 20172000000011 del 04-01-2017
 20172000000121 del 05-01-2017
 20172000000201 del 05-01-2017
 20172000048901 del 15-08-2017

5.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.15 PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000064011 del 10-10-2017

5.16 OTROS PASIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
 20172000054661 del 25-08-2017
 20172000106031 del 27-11-2017

5.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO

CONCEPTO No. 20172000055091 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Capital Fiscal, Utilidades Del Ejercicio, Utilidades de ejercicios anteriores Préstamos por cobrar

	Inversiones de administración de liquidez Ingresos sin contraprestación Cuentas por Cobrar Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
SUBTEMAS	Asuntos diversos relacionados con la aplicación de la normatividad contenida en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015

Doctora

OLGA ROCIO GIL QUINTERO

Líder de Programa Unidad de Contaduría

Secretaría de Hacienda

Alcaldía de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002685-2 del 6 de Junio de 2017, mediante la cual consulta:

1. Si el Municipio de Medellín no realiza distribución de excedentes es posible trasladar directamente el saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL?
2. De no poder realizar el traslado el Municipio debe mantener los resultados en la cuenta 3109?
3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?
4. Según la descripción de la Resolución N° 620 de 2015 las subvenciones se entregan solo a empresas públicas o privadas, cuando se trata del diferencial de tasas en préstamos por cobrar?
5. Si el Municipio entrega préstamos a personas naturales no empresas, por el diferencial de tasa se puede reconocer una subvención?
6. En cuál cuenta se debe reconocer el diferencial de tasa teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?

7. Por los préstamos concedidos a servidores personas naturales, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconoce como gasto por beneficio a empleados?

8. En caso de poder reconocer como gasto por beneficio a empleados, la diferencia entre la tasa de mercado y la tasa cobrada en cual cuenta se reconoce, teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?

9.Cuál es el precio de la transacción de un instrumento de patrimonio que no tiene valor de mercado y que es recibió por el Municipio como una dación en pago dentro de un proceso de cobro persuasivo, o como producto de un proceso concursal cuando el acto administrativo no lo determina?

Al respecto la entidad señala: Esta Alcaldía ha recibido acciones producto de estos procesos y en los actos administrativos de liquidación de sociedades, sólo hace referencia al valor total de la deuda a favor de la entidad pero no se establece el valor de las acciones que se entregan en dación de pago. Por regla general los activos recibidos en estos procesos no alcanzan a cubrir la deuda a cargo de la sociedad liquidada.

10. Se puede considerar que se posee el control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro?

11. Si estas entidades se consideran con control no financiero se deben incluir en el proceso de consolidación de estados financieros del Municipio, teniendo en cuenta, además, su calidad de entidades sin ánimo de lucro?

En relación con las preguntas 10 y 11 la entidad señala que realiza aportes no patrimoniales a algunas entidades sin ánimo de lucro que complementan o apoyan su objeto social, es el caso de la Corporación Ruta N, Corporación Parque Arvi, Corporación Hospital Infantil Concejo de Medellín entre otras.

12. El hecho de utilizar diferentes tasas la controladora y la contralada para el cálculo de los pasivos pensionales, representa no uniformidad en las políticas contables?

13. Se deben ajustar los estados financieros de la entidad controlada, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo?

14. En general, qué aspectos debemos considerar para evaluar la uniformidad o no de las políticas y cuáles temas son relevantes para determinar la realización de ajustes?

En relación con las preguntas 12, 13 y 14 la entidad señala que para el cálculo del pasivo pensional una entidad controlada utiliza la tasa de los bonos emitidos y el Municipio utiliza la tasa de los TES.

15. El párrafo 1 del numeral 2.1.2. del Capítulo V expresa, “las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción.” El término reexpresarán está bien utilizado? Pues éste implica volver a expresar, por lo cual en nuestra opinión se debe modificar por “conservar”, por tratarse de partidas NO monetarias

16. La revelación sobre las diferencias de cambio netas reconocidas en el patrimonio aplica solo en el caso de conversión de estados financieros?

17. Es posible crear códigos para registrar los ingresos por concepto de cuerpo de bomberos, expedición de certificados, grúa y parqueaderos por vehículos inmovilizados?

18.Cuál es el alcance de la expresión “liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme” en el caso de impuestos declarativos y no declarativos”

Al respecto la entidad señala que desde el punto de vista jurídico no hay consenso respecto del documento de acto administrativo y el momento de su firmeza.

19. Por la complejidad para la parametrización del sistema de información y ejecución del proceso de reclasificación de vigencias al inicio de cada año, y el costo/beneficio que representa el proceso de reclasificación de vigencias solo para dar alcance a la clasificación contable, es posible eliminar la cuenta 1310- Impuestos por cobrar vigencias anteriores y modificar la denominación de la 1305-Impuesto por cobrar vigencia actual, eliminando la expresión vigencia actual?

20. El Municipio presenta inversiones que en el contexto del nuevo Marco de regulación se clasificarán en Asociadas y en Negocios conjuntos. En concepto de la CGN dirigido a esta entidad con el radicado No. 20172000005641 de 22 de febrero de 2017 se indicó que conforme a lo señalado en RCP precedente deben presentar saldo cero. Al respecto preguntan: Se deben clasificar a la categoría de Inversiones de Administración de Liquidez al costo? En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

21. En el segundo párrafo de la conclusión del concepto ya mencionado, cuando se hace alusión a “con base en los estados financieros iniciales de las entidades en donde se

tienen las inversiones” puede interpretarse que está haciendo referencia al Estado de Situación Financiera de apertura de la entidad?

CONSIDERACIONES

Fundamentos normativos transversales para:

1. Traslado del saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL

2. Debe mantenerse indefinidamente los saldos acumulados en la cuenta 3109?

3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?

El Catálogo General de Cuentas-CGC a aplicar por las entidades que deben acoger la Resolución 533 de 2015, describe las cuentas 3109 y 3110 como:

“3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes. 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

“3110-RESULTADO DEL EJERCICIO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

EXCEDENTE DEL EJERCICIO

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

DÉFICIT DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON: 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la cuenta 3105 señala,

“3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de las entidades de gobierno, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión. 2- El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de entidades en procesos especiales.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.”

Fundamentos normativos para las preguntas 4, 5, 6, 7 y 8 Préstamos por cobrar

La Norma de los préstamos por cobrar dispone en la medición inicial, que se realizará por el valor desembolsado. “En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de

otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma de Beneficios a empleados a corto y a largo plazo aplicable al reconocimiento de los préstamos condicionados realizados señala, “En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.”

Además, en la medición posterior aplica lo dispuesto en esta misma Norma que indica, “El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.”

9. Inversiones de administración de liquidez

Según lo dispuesto en la Norma de Inversiones de administración de liquidez, “Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo. (...)”

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.”

De otra parte, según el numeral 1.4.4 de la Norma de Inversiones, las clasificadas en la categoría del costo, “se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

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

El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad 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. (...)”

La Norma de Cuentas por Cobrar en relación con la Baja en Cuentas señala:

“Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (Subrayado fuera de texto)

10 y 11. Consolidación de estados financieros

El capítulo I. Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones en el punto 1. Presentación de Estados Financieros, señala: “(...)Los estados financieros consolidados son informes financieros en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la controladora y sus controladas se presentan como si se tratara de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Por su parte, los estados financieros individuales son los que presenta una entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en otra entidad o, que teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.”

Ahora bien, según lo expresado en el punto 2. Consolidación de Estados Financieros: “(...) Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control.”

Ahora, el punto 2.1. señala: “se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando a) tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) tiene la capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en la capacidad actual de la entidad para dirigir las actividades relevantes de la controlada. Las actividades relevantes son las que pueden afectar, de manera significativa, la forma o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o los riesgos que asume, por el control ejercido sobre otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de tal forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.” (Subrayado fuera de texto)

12, 13 y 14 Cambios en una estimación contable.

En relación con la Consolidación de estados financieros el punto 4.2. Cambios en una estimación contable, señala: “Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se

reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

15 y 16 Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera.

La Norma relativa a los Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera señala que, “Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera 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.

2.1. Transacciones en moneda extranjera

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 entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

8.4.1 Reconocimiento inicial

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

8.4.2 Reconocimiento de las diferencias de cambio

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

Revelaciones por los efectos por la variación en la tasa de cambio

“2.2. Conversión de estados financieros

Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

- ✓ los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;
- ✓ los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
- ✓ las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

17. Presentación del Estado de Resultados

La Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, en el punto 1. Presentación de estados financieros señala:

“1.3.3. Estado de Resultados.

El estado de resultados presenta las partidas de ingresos, gastos y costos, de la entidad, con base en el flujo de ingresos generados y consumidos durante el periodo. (...)

La entidad presentará, en el estado de resultados, 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 entidad.”

Por su parte el CGC a aplicar por parte de las entidades de Gobierno describe la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS como, “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

18. Reconocimiento de Ingresos sin contraprestación

La Norma relativa a los Ingresos sin Contraprestación a que se refiere el Anexo de la Resolución 533 de 2015, específicamente en el reconocimiento de Impuestos señala que, “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 su parte el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

19. Cuentas por cobrar de vigencias anteriores.

Las entidades comprendidas en el ámbito de Gobierno aplican las Normas definidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, de las cuales el Marco Conceptual establece los conceptos que deben observar las entidades en la preparación y presentación de la información financiera de propósito general de los cuales cabe hacer referencia a los objetivos de la información financiera como son: Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

“El objetivo de Rendición de cuentas implica que la información financiera sirve a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

El objetivo de Toma de decisiones implica que la información financiera sirve a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos, para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

El objetivo de Control implica que la información financiera sirve para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de control, inspección y vigilancia.”

La Norma relativa a las Cuentas por cobrar señala:

“1.1. Reconocimiento. 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 sin contraprestación incluye, entre otros, los impuestos y las transferencias.”

El CGC aplicable a las entidades de Gobierno en el contexto de la Resolución 533 de 2015 describe las cuentas 1305 y 1310 como:

“1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL. Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el período en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del período fiscal a que correspondan.”

“1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES. Representa el valor acumulado de los saldos de los impuestos por cobrar causados en períodos precedentes y no recaudados.” (Subrayado fuera de texto)

20. Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

La Norma de Inversiones en Asociadas señala en el numeral 6.4. **Reclasificaciones:** “Cuando no se configuren los elementos para que se reconozca una inversión como una inversión en una asociada, la entidad evaluará si esta cumple con las condiciones para ser clasificada en las categorías de inversiones en controladas o inversiones en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez, en la categoría que corresponda según la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado. (...)

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en asociadas por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.”

De otra parte, la Norma relacionada con los Negocios Conjuntos en el punto 7.2.4. Reclasificaciones señala: “Cuando no se configuren los elementos para que se reconozca una inversión como una inversión en un negocio conjunto, la entidad evaluará si esta cumple con las condiciones para ser clasificada en las categorías de inversiones en controladas o inversiones en asociadas. En cualquiera de los dos casos efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en asociadas, o si el valor neto de la inversión llega a cero por la aplicación del método de participación patrimonial, se reclasificará a inversiones de administración de liquidez en la categoría que corresponda según la intención que tenga la entidad sobre la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado. (...)

La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo, cuando no exista valor de mercado de la inversión, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación.

En el evento que se configuren nuevamente los elementos para reconocer la inversión como negocio conjunto o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en negocios conjuntos por el valor en libros en la fecha de la reclasificación. Posteriormente, se aplicarán los criterios establecidos en esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar respecto de cada uno de los interrogantes presentados:

Con respecto a las preguntas 1. Traslado del saldo de la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, 2. Debe mantenerse indefinidamente los saldos acumulados en la cuenta 3109? Y 3. Los mayores o menores generados por la corrección de errores de períodos anteriores o por un cambio de política contable se pueden registrar en la cuenta 3105?

De acuerdo con el CGC aplicable en el Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, en la cuenta 3110- RESULTADO DEL EJERCICIO se registran los resultados del período contable que deberán trasladarse al inicio del periodo siguiente a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en donde permanecerán, debidamente identificados por periodo contable, con independencia de que el Municipio no distribuya excedentes financieros. Es decir, que los resultados acumulados no son trasladables a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Los ajustes por corrección de un error de ejercicios anteriores o por un cambio de política cuando generen un ajuste al resultado del ejercicio, se realizará en las cuentas de gastos o de ingresos relacionadas con el hecho económico que se pretende corregir, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero en ningún caso se harán contra la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Preguntas: 4. Según la descripción de la Resolución N° 620 de 2015 las subvenciones se entregan solo a empresas públicas o privadas, cuando se trata del diferencial de tasas en préstamos por cobrar?, 5. Si el Municipio entrega préstamos a personas naturales no empresas, por el diferencial de tasa se puede reconocer una subvención?, 6. En cuál cuenta se debe reconocer el diferencial de tasa teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?,

Cuando las entidades de Gobierno otorgan préstamos no condicionados a Empresas o a un tercero diferente a una entidad de Gobierno y a una tasa inferior a la de mercado (calculada por la entidad prestamista), en la medición inicial el diferencial de tasa se reconocerá como un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, la cual de igual manera será utilizada para el reconocimiento de la amortización en la medición posterior de los préstamos condicionados.

Actualmente la CGN está proyectando ajustes al Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, entre los cuales se incluirán las modificaciones pertinentes a efectos que la descripción de la cuenta como las subcuentas permitan el registro de los anteriores hechos económicos dentro del subvenciones.

Preguntas: 7. Por los préstamos concedidos a servidores personas naturales, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconoce como gasto por beneficio a empleados?, 8. En caso de poder reconocer como gasto por beneficio a empleados, la diferencia entre la tasa de mercado y la tasa cobrada en cual cuenta se reconoce, teniendo en cuenta que no son préstamos condicionados?

En la medición inicial de los préstamos no condicionados otorgados a empleados se reconocerá como gasto, en las cuentas 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS ó 5202-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, según esté relacionado con Gastos de administración y operación o de Ventas.

En el caso del préstamo condicionado el diferencial de tasa en la medición inicial se reconocerá como un activo dentro del Grupo 19 OTROS ACTIVOS, la cual será amortizada afectando las cuentas de gastos 5108- y 5202 en subcuentas respecto de las cuales se ha tomado nota para la inclusión en el CGC, según esté relacionado con Gastos de administración y operación o de Ventas.

Pregunta 9. Cuál es el precio de la transacción de un instrumento de patrimonio que no tiene valor de mercado y que se recibió por el Municipio como una dación en pago dentro de un proceso de cobro persuasivo, o como producto de un proceso concursal cuando el acto administrativo no lo determina?

Se reconocerán al costo las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto, por tanto los instrumentos de patrimonio recibidos en dación de pago, que no tienen valor de mercado, por deudas de terceros se clasificarán al costo.

Ahora bien, como la obtención de estas inversiones se dan en el proceso de cancelación de cuentas por cobrar, aplica lo dispuesto para la baja de Cuentas por cobrar cuando expiran los derechos, acto que sucede por el pago que el deudor realiza, en cuyo caso contablemente se cancela la cuenta por cobrar y este valor corresponderá al saldo inicial de la inversión.

Reconocida la inversión se mantiene al costo y es objeto de cálculo de deterioro, el cual surge cuando el valor en libros de la inversión es superior al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cálculo que se realizará al final del período contable el cual se reconoce afectando el gasto por deterioro contra un Deterioro acumulado y se presenta disminuyendo el valor de la inversión.

En el evento que la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros, disminuirá el deterioro registrado revirtiendo el deterioro acumulado hasta el valor del costo de la inversión.

Pregunta 10. Se puede considerar que se posee el control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro?,

No es viable generalizar que exista control no financiero sobre las entidades sin ánimo de lucro, toda vez que ello depende del alcance derivado de la correlación entre las entidades objeto de evaluación.

Pregunta 11. Si estas entidades se consideran con control no financiero se deben incluir en el proceso de consolidación de estados financieros del Municipio, teniendo en cuenta, además, su calidad de entidades sin ánimo de lucro?

La entidad de Gobierno puede, aun cuando no está obligada, preparar estados financieros consolidados de la controladora y la controlada como si se tratara de una sola entidad económica, siempre que se incluyan las entidades sobre las cuales se tenga control, esto es aquellas en donde se tienen derecho a los beneficios, se está expuesta a los riesgos asociados por su participación o se tiene la capacidad de afectar la manera como reciben los beneficios que pueden ser financieros o no financieros, siempre en los términos de una participación patrimonial.

Preguntas: 12. El hecho de utilizar diferentes tasas la controladora y la controlada para el cálculo de los pasivos pensionales, representa no uniformidad en las políticas contables?, 13. Se deben ajustar los estados financieros de la entidad controlada, a fin de asegurar la uniformidad de las políticas contables del grupo?, y 14. En general, qué aspectos debemos

considerar para evaluar la uniformidad o no de las políticas y cuáles temas son relevantes para determinar la realización de ajustes?

En relación con el pasivo pensional la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, señala que se estimará el valor a reconocer. En el caso planteado en donde la entidad controlada utiliza una tasa diferente a la utilizada por la controladora, se presenta diferencia en la estimación mas no en la política, pues debe entenderse que cada quien aplica la tasa que le conduce a la mejor medición, siempre que ello esté en consonancia con el Marco normativo que le corresponde.

En consecuencia, la diferencia de tasas utilizadas por la controladora y la controlada para el cálculo de una estimación contable al no ser un cambio de política no afecta el consolidado, pero en las notas a los estados financieros deberán efectuarse las revelaciones sobre las tasas utilizadas por una y otra y los demás aspectos que sean de interés para los usuarios de la información financiera.

Pregunta 15. El párrafo 1 del numeral 2.1.2. del Capítulo V expresa, “las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción.” El término reexpresarán está bien utilizado? Pues éste implica volver a expresar, por lo cual en nuestra opinión se debe modificar por “conservar”, por tratarse de partidas NO monetarias

Debe entenderse que el texto por usted señalado, está permeado por el hecho que genéricamente las transacciones efectuadas en moneda extranjera generalmente conllevan a reexpresiones de valor, pero en este caso la reexpresión deberá enfocarse fundamentalmente a las partidas que deban medirse al valor de mercado o al costo de reposición.

Pregunta 16. La revelación sobre las diferencias de cambio netas reconocidas en el patrimonio aplica solo en el caso de conversión de estados financieros?

Las revelaciones de que trata el numeral 2.3 de la norma efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, tiene carácter genérico. En consecuencia, no puede argumentarse que procedan solamente cuando se está frente a conversión de estados financieros.

Pregunta 17. Es posible crear códigos para registrar los ingresos por concepto de cuerpo de bomberos, expedición de certificados, grúa y parqueaderos por vehículos inmovilizados?

La Norma de Presentación de estados financieros y revelaciones, permite presentar el Estado de Resultados según las necesidades de información que la entidad determine debe proveer a sus usuarios, de manera que es posible para el registro se efectúen desagregaciones a nivel de auxiliar en la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y en la presentación se hagan una ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, siempre que ello esté orientado al suministro de información relevante para la comprensión de la situación financiera y su rendimiento financiero. En consecuencia no es pertinente la creación de otras cuentas en el CGC por este concepto.

Pregunta 18.Cuál es el alcance de la expresión “liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme” en el caso de impuestos declarativos y no declarativos”

Para el reconocimiento de los Ingresos sin contraprestación, la Norma señala en relación con los ingresos por Impuestos que estos se reconocerán con las liquidaciones de las declaraciones presentadas y cuando se trate de actos administrativos o liquidaciones oficiales, cuando éstos queden en firme, en consonancia con la regulación superior aplicable.

En el caso del reconocimiento de las cuentas por cobrar por concepto de impuestos, debe efectuarse en el momento en que surjan los derechos de cobro en concordancia con el principio del devengo señalado en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y siempre que se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar aplicable a las entidades de gobierno.

Es necesario señalar que los derechos de cobro surgen con ocasión de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o con la firmeza de las liquidaciones oficiales o de los actos administrativos que determinen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues es necesario que las providencias emitidas por el Municipio se encuentren en firme para que sean ejecutables, de conformidad con lo estipulado en el Artículo 87 de la Ley 1437 de 2011.

En este orden de ideas, los hechos económicos que se deriven de las declaraciones tributarias presentadas y de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que establecen el valor de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, deben registrarse de la siguiente manera:

Los hechos económicos que se originen de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que no se encuentran en firme, deben registrarse como activos

contingentes en cuentas de orden, hasta que se determine que contra de estas providencias no procede ningún recurso, según lo establecido en el artículo 87 de la Ley N° 1437 de 2011 y en el estatuto tributario adoptado por el Municipio.

A su vez, los hechos económicos que surjan de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, pero sobre los cuales no existe un grado de certidumbre suficiente de recaudo, deben registrarse como activos contingentes en cuentas de orden, hasta que las incertidumbres hayan desaparecido.

Por su parte, los hechos económicos que se generen de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, así como de las liquidaciones oficiales o actos administrativos que se encuentran en firme, y 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, deben reconocerse como cuentas por cobrar e ingresos en los estados financieros de la Entidad.

Pregunta 19. Por la complejidad para la parametrización del sistema de información y ejecución del proceso de reclasificación de vigencias al inicio de cada año, y el costo/beneficio que representa el proceso de reclasificación de vigencias solo para dar alcance a la clasificación contable, es posible eliminar la cuenta 1310- Impuestos por cobrar vigencias anteriores y modificar la denominación de la 1305-Impuesto por cobrar vigencia actual, eliminando la expresión vigencia actual?

En relación con la solicitud de suprimir la clasificación de las cuentas por cobrar de vigencias anteriores, es preciso mencionar que la estructura del Catálogo General de Cuentas responde no solamente a propósitos de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, sino que también provee información de carácter superior que se desprende del análisis y consolidación de la información para otro tipo de usuarios de ésta. En consecuencia, no es viable la supresión de la cuenta 1310-Impuestos por cobrar vigencias anteriores

Pregunta 20. El Municipio presenta inversiones que en el contexto del nuevo Marco de regulación se clasificarán en Asociadas y en Negocios conjuntos. En concepto de la CGN dirigido a esta entidad con el radicado No. 20172000005641 de 22 de febrero de 2017 se indicó que conforme a lo señalado en RCP precedente deben presentar saldo cero. Al respecto preguntan: Se deben clasificar a la categoría de Inversiones de Administración de Liquidez al costo? En qué cuentas contables se deben reconocer las pérdidas que exceden el valor de la inversión en ambas empresas?

Si a la fecha de la transición las entidades en donde se tienen las inversiones, continúan presentando un Patrimonio negativo, deberá atenderse a las Normas de Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, las cuales disponen que cuando no se cumplan las condiciones para mantenerlas en alguna de estas categorías, deberán reclasificarse a Inversiones de administración de liquidez al costo, por el valor que tienen a 31 de diciembre de 2017, en este caso por valor neto cero.

Si posteriormente a la fecha de la transición se configuran nuevamente los elementos para reconocer las inversiones como negocio conjunto o como Inversión en asociada o se reviertan las pérdidas originadas en la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad reclasificará la inversión a inversiones en Asociadas o en negocios conjuntos, según corresponda, por el valor en libros en la fecha de la reclasificación y se continuará aplicando los criterios establecidos en estas Normas.

Pregunta 21. En el segundo párrafo de la conclusión del concepto ya mencionado, cuando se hace alusión a "... con base en los estados financieros iniciales de las entidades en donde se tienen las inversiones" puede interpretarse que está haciendo referencia al Estado de Situación Financiera de Apertura de la entidad?

Haciendo una interpretación cronológica, con respecto al texto sobre el cual centra su inquietud, no es viable interpretar que este corresponda al ESFA, pues tal Estado bien pudo haberse elaborado dos o tres años atrás. Se refiere a los saldos que corresponden a los Estados financieros de las empresas beneficiarias de la inversión, configurados a la fecha en que la Entidad de Gobierno conformará los saldos iniciales para migrar al nuevo Marco normativo, esto es al 1 de enero de 2018, que para las empresas corresponderá a los saldos al 31 de diciembre de 2017.

CONCEPTO No. 20172000066451 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes recibidos sin contraprestación
	SUBTEMAS	Conversión de los saldos iniciales de Propiedades, planta y equipo clasificados como de uso permanente sin contraprestación y de la subcuenta Bienes de uso permanente sin contraprestación del Patrimonio público incorporado

Doctor

ORLANDO PRIETO HERRERA

Profesional Especializado

Contraloría Municipal de Villavicencio

orlandopcmv@gmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004270-2 del 21 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable, en el contexto de la Resolución 533 de 2015, a aplicar a los bienes de Propiedad, planta y equipo que se encuentran reconocidos como bienes de uso permanente sin contraprestación, así como del saldo de la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

CONCLUSIONES

En la preparación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, cuando la entidad presenta saldo a 31 de diciembre de 2017 en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, los saldos iniciales se tratarán como una reclasificación por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

Los bienes recibidos deberán reconocerlos como activos propios, clasificados como propiedades, planta y equipo y en tal caso, a estos aplicará lo indicado en la Norma de Propiedades, planta y equipo.

En el evento que los bienes recibidos requieran formalización de la transferencia de la propiedad, se reconocerán en la subcuenta "...pendiente de legalizar" y si estos deben devolverse por efecto de convenios o acuerdos, serán reconocidos en la subcuenta "...de propiedad de terceros" de las cuentas de Propiedad, planta y equipo que corresponda.

Con el objeto de que ustedes cuenten con el procedimiento para el reconocimiento de bienes en comodato, en el contexto de la aplicación de la normatividad contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, anexamos copia del concepto N° 20162000023571 de septiembre 2 de 2016, dirigido al Municipio de Yumbo, el cual es aplicable para los casos de comodatos entre entidades públicas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017

20172000002061 del 27-01-2017

20172000019771 del 24-03-2017

20172000063091 del 29-09-2017

20172000064011 del 10-10-2017

20172000108061 del 14-12-2017

5.18 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20172000025551 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Registro de ingresos por la prestación de servicios prospectados por la Dirección de Derechos de Autor

Doctor

ELIANA FERREIRA

Profesional
DIRECCION NACIONAL DE DERECHOS DE AUTOR
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016042, de fecha 23 de marzo de 2017, donde manifiesta lo siguiente:

La Dirección Nacional de Derecho de Autor, a finales del año 2016 realizó un estudio tendiente a determinar el valor de las tarifas aplicables a sus servicios, hasta ahora prestados gratuitamente y cuyo objeto es dar apertura a la posibilidad de obtener ingresos propios por los servicios prestados”.

Manifiesta que requiere conocer las subcuentas que debe utilizar con el objetivo dar aplicación a la Resolución N° 533 de 2015, y parametrizar el Sistema Integrado de Información financiera SIIF, y relaciona entre otros los siguientes conceptos:

- ✓ Registros de: Obra literaria, obra musical, obra audiovisual, obra artística, obras de arquitectura e ingeniería, obras escénicas, fonogramas, soporte lógico, contratos.
- ✓ Cancelación de adición, modificación a inscripciones efectuadas en el Registro Nacional de Derechos de Autor,
- ✓ Reconocimiento de personería Jurídica y autorización de funcionamiento de Sociedades de Gestión colectiva, Entidad Recaudadora y Ventanilla única
- ✓ Control de legalidad de Sociedades de Gestión colectiva, Entidad Recaudadora y Ventanilla única.

Sobre el particular, en los siguientes términos resolvemos la consulta:

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-528 de 2013 señala las características de las tasas, indicando que en estas “la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; el cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, o autorizar el uso de un bien de dominio público; la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio; aun cuando el pago de las tasas resulta

indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; y el pago de estos tributos es, por lo general, proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo tarifas diferenciales.

En este caso también resulta interesante incluir lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia antes citada C-927 de 2006, al diferenciar los ingresos que provienen de las tasas de aquellos que surgen de la venta de bienes y servicios, cuando señaló que “Tanto las tasas como los precios públicos parten en principio del mismo supuesto, esto es, el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución. Sin embargo, mientras que en el caso de los “precios públicos” la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad (origen ex contractu); en tratándose de las tasas dicha obligación emana de la potestad tributaria del Estado que se ejerce mediante ley (origen ex lege). En este sentido, mientras que el contribuyente en el caso de las tasas a partir de su solicitud, se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público o general; el beneficiario en el caso de los precios públicos asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el proyecto de Resolución “Por la cual se establecen las tarifas para los servicios que presta la Unidad Administrativa Especial Dirección Nacional de Derecho de Autor y se toman otras determinaciones”, en los numerales primero y segundo, señala:

“PRIMERO: OBJETO. El presente acto administrativo tiene por objeto establecer las tarifas para los servicios que presta la Dirección Nacional de Derecho de Autor, asimismo, establecer el valor por concepto de reproducción de los documentos oficiales o que reposan en expedientes.

SEGUNDO: TARIFAS SERVICIOS. Los servicios que presta la Dirección Nacional de Derecho de Autor, tendrán las siguientes tarifas: (...)

Por su parte, el numeral 1 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, en relación con los ingresos, señala lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

- **Criterio general de reconocimiento**

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultada legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

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

De otra parte, el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“

4110-NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multa, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, (...)”

Esta cuenta contiene la subcuenta 411001-Tasas, 411015- Inscripciones, y 411090-Otros ingresos no tributarios

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que si los ingresos que la entidad proyecta recibir se originan en una disposición legal y la contraprestación que pretende recibir se aproxima al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado

es menor al valor de mercado del recurso recibido, estos ingresos tienen las características de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, para el registro de estos ingresos la entidad debe utilizar la subcuenta 411001-Tasas, cuando el hecho objeto de la aplicación de la tarifa obedece a una obligación impuesta en virtud de una norma; en tanto que los conceptos que no se generan por una obligación legal, sino por un acto voluntario del tercero, se registrarán en la subcuenta 411015 – Inscripciones, cuando se trata de los registros meramente declarativos, y en la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios se registrarán las demás tarifas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000211 del 05-01-2017
 20172000000221 del 05-01-2017
 20172000000311del05-01-2017
 20172000063111 del 29-09-2017
 20172000106751 del 01-12-2017
 20172000110651 del 21-12-2017

5.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000064301 del 12-10-2017
 20172000109071 del 18-12-2017

5.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000121 del 05-01-2017
 20172000000311del05-01-2017

20172000000351 del 05-01-2017
 20172000000581 del 11-01-2017
 20172000000931 del 17-01-2017
 20172000019771 del 24-03-2017
 20172000042161 del 14-07-2017
 20172000055091 del 30-08-2017
 20172000091471 del 10-11-2017
 20172000103771 del 15-11-2017
 20172000106031 del 27-11-2017
 20172000108061 del 14-12-2017

5.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.23 OTROS INGRESOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000000011 del 04-01-2017
 20172000000421 del 06-01-2017
 20172000003151 del 08-02-2017
 20172000036181 del 06-07-2017
 20172000063111 del 29-09-2017
 20172000090411 del 10-11-2017

5.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20172000048901 DEL 15-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y Operación Beneficios a los empleados Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad del gestor de la ejecución de los proyectos del Plan de aguas departamentales

		Reconocimiento de los gastos del personal con contrato a término indefinido y por contrato de prestación de servicios Políticas de materialidad en la gestión de activos

Doctora

ANA MILENA GONZALEZ BOHORQUEZ

Contador Público

Aguas de Sucre S.A. ESP

Sincelejo Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003018-2 del 27 de Junio de 2017, mediante la cual manifiesta que se encuentra clasificada como una entidad de Gobierno y en el contexto de la normatividad adoptada mediante la Resolución 533 de 2015, consulta lo siguiente:

1. En el contrato de fiducia mercantil, en donde los fideicomitentes son el Departamento de Sucre (Gobernación) y los diferentes municipios vinculados al Plan Departamental de Aguas, la Empresa Aguas de Sucre S.A. ESP, actúa como gestora en la ejecución de los proyectos por lo que no utiliza la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y en su defecto los ingresos y egresos relacionados con la ejecución del contrato se registran en cuentas de orden.

Según el nuevo marco normativo Resolución 533 de 2015, Aguas de Sucre S.A. ESP, deberá seguir utilizando esas cuentas de orden, o puede optar por manejar esa información en revelaciones?

2. Cómo debe ser el tratamiento contable bajo el nuevo marco normativo de los gastos de personal por contrato a término indefinido como por los contratos por prestación de servicios, considerando que la empresa no genera ingresos por venta o prestación de servicios y los pagos que realiza al personal corresponden al desarrollo de funciones en virtud del plan. Deben utilizarse las cuentas del grupo 51 y 52 del CGC?

3. Aguas de Sucre puede establecer en su política que teniendo en cuenta la materialidad, aplicará el cálculo de deterioro a los activos que superen un X valor? Lo anterior porque los activos que posee son para propósitos administrativos y no espera venderlos posteriormente?

CONSIDERACIONES

2. Reconocimiento de los gastos de personal.

La Norma de Cuentas por Pagar del Nuevo Marco Normativo, señala:

“3.1. Reconocimiento. 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.

3.2. Clasificación. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

3.4. Medición posterior. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.”

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 en los numerales 6.1.5, 6.2.2, 6.2.4 del Marco conceptual señalan:

“6.1.5. Gastos: son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...).”

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

“6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos: Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, la Norma de Beneficios a los empleados los define como, “comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, (...) según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente: a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; (...)”

Los beneficios a los empleados se clasifican entre otros, en Beneficios a los empleados a corto plazo los cuales comprenden, “aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. 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)

De otra parte, el CGC expedido por la Resolución 620 de 2015 describe el Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, como: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.”

CONCLUSIONES

1. En la actualidad la CGN prepara las guías y procedimientos a aplicar acorde a la nueva Normatividad contable, por lo que en relación con el registro de los recursos recibidos por la Empresa en desarrollo del Plan departamental de aguas de Sucre, hasta tanto se expida el procedimiento para el tratamiento de los Negocios fiduciarios, la Empresa continuará reconociendo en cuentas de orden las operaciones relacionadas con la ejecución de los contratos.

2. Reconocimiento de los gastos de personal

Los gastos relacionados con el personal, según la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno deberán reconocerse en el período contable simultáneamente con el reconocimiento de aumento en los pasivos, cuando corresponden a retribuciones del personal contratado a término indefinido, el reconocimiento de las obligaciones laborales derivadas de esta relación patronal se registrará como un débito en las subcuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Cabe señalar que los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se causarán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

De otra parte, por los gastos relacionados con los contratos de prestación de servicios se reconocerá la obligación presente, producto del servicio prestado, en el momento en que se reciba el servicio, para lo cual debitará la subcuenta 510802-Honorarios de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, que será cancelada con el giro de los recursos.

3. Políticas sobre materialidad en la gestión de activos

Bajo la nueva regulación, corresponde a la entidad, de cara a la materialidad y condiciones propias de sus activos y las características de su operación fijar una política para la gestión de los activos.

En cuanto a la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto de su información financiera.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer los criterios de materialidad dentro de sus políticas contables de gestión de activos, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y sus características particulares, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000054171 DEL 22-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Registros separados de los Gastos de Administración y Gastos de Operación

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Unificación de Gastos de Administración y Gastos de Operación

Señora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL

Coordinadora Financiera

Autoridad Administrativa Especial Acuicultura y Pesca

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500034222, del 28 de Julio de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

La entidad se encuentra en proceso de redacción de políticas contables por el concepto de beneficios a empleados en cumplimiento al proceso de convergencia, por la cual solicitamos orientación relacionada con el reconocimiento, valoración y medición de los registros contables que la entidad utiliza en las erogaciones de beneficios asociados a nómina según las siguientes consideraciones:

- ✓ La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
- ✓ Las cuentas utilizadas según Catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina

- ✓ En el nuevo marco normativo NICSP no se encuentra establecida una norma que haga referencia específica al reconocimiento, medición y revelación de los gastos y costos.

Razón por la cual sería importante tener una orientación con respecto a si es necesario separar los gastos de nómina en dos subconceptos es decir Gastos de Administración y Gastos de Operación o en su defecto utilizar la estructura contable que actualmente se aplica.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015 y sus modificaciones, aplicable desde el 1 de enero de 2018, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCION:

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.

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, tales como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, y porcentajes sobre ventas y comisiones, las cuales se pueden pagar en dinero o en especie.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

965

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

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

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

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por los diferentes conceptos

SE ACREDITA CON:

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

5104 APORTES SOBRE LA NOMINA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”
- ✓ La entidad actualmente registra en contabilidad local – RCP las erogaciones generadas producto de la relación laboral en la cuenta 51 sin separar los gastos de administración y Gastos de Operación.
- ✓ Las cuentas utilizadas según catálogo General de cuentas RPC local corresponde a: 5101 Sueldos y Salarios; 5103 Contribuciones efectivas; 5104 Aportes sobre la Nómina

Por su parte, La norma técnica de gastos en los párrafos 282, 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, relativos a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

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

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (Subrayado fuera de texto)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

51 DE ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos

5101 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el

crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5104 APORTES SOBRE LA NOMIMA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

52 DE OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN:

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

5202 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5204 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512- Contribuciones Efectivas.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

5207 APORTES SOBRE LA NOMINA**DESCRIPCIÓN:**

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

SE DEBITA CON:

- ✓ El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- ✓ El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En el ámbito de aplicación del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad

Pública vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se describe claramente la estructuración de los gastos de Administración y los Gastos de Operación, los cuales deben ser contabilizados obligatoriamente de manera independiente, tal como lo establece el Catálogo de Cuentas, en consonancia con la norma técnica de gastos. Ahora bien, dado que la Entidad no ha dado aplicabilidad a la norma vigente, pues ha venido registrando todos los gastos como de Administración, se requiere que la misma, adopte las medidas necesarias a fin de efectuar las reclasificaciones correspondientes en la cuenta de Gastos, y se reconozcan de manera independiente los Grupos 51-GASTOS DE ADMINISTRACION Y 52-GASTOS DE OPERACIÓN, teniendo en cuenta que es de carácter imperativo, la adopción del plan de contabilidad vigente.

Ahora bien, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas emitido con la Resolución N° 620 de 2015 mediante el cual se instrumentaliza el mecanismo para el registro de los hechos económicos bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual tendrá que ser adoptado a partir del 1 de enero de 2018, estableció la unificación de las cuentas de Gastos de Administración y Gastos de Operación, en un solo grupo denominado 51-GASTOS DE AMINISTRACION Y OPERACIÓN, en la cual se registrarán las cuentas que representan tanto los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación

SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- ✓ Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- ✓ El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCION:

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.

5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACION

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

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 su función económica, pueden 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. (Subrayado fuera de texto) (...)

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 tres 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. (Subrayado fuera de texto) (...)

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) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador.

Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

CONCEPTO No. 20172000105681 DEL 21-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos Generales
	SUBTEMAS	Registros de cuotas de administración

Señora

DIANA MARCELA CORTÉS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047342, del 23 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“Me podrían informar si es viable que una entidad del gobierno general utilice la subcuenta 511118 Arrendamientos para registrar la cuota de administración que paga

todos los meses, o se debe utilizar la subcuenta 511190-Otros, teniendo en cuenta que no debe superar el 5%.”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 DE 2016 establece:

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

5111-GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

Para el registro de los gastos por concepto de arrendamiento el Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno expedido por la Resolución N° 620 de 2015 modificada por la Resolución N° 468 de 2016 señala para su registro la subcuenta 511118-Arrendamiento Operativo de la cuenta 5111-GENERALES, que corresponde al contrato mediante el cual un arrendador transfiere el derecho a utilizar un bien o un servicio, por un determinado período, y el arrendatario paga por dicha cesión, en tanto que la cuota de administración, entendida como como un pago para contribuir al funcionamiento, mantenimiento, reparación y ejecución de obras necesarias en un inmueble de uso compartido, debe registrarse la subcuenta 511190-otros de la cuenta 5111-GENERALES.

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financiero deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000000201 del 05-01-2017
 20172000000421 del 06-01-2017
 20172000000581 del 11-01-2017
 20172000048901 del 15-08-2017
 20172000054171 del 22-08-2017

5.25 GASTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000000421 del 06-01-2017

5.26 GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

CONCEPTO No. 20172000064011 DEL 10-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones diversas Recursos a favor de terceros Capital de los fondos de reservas de pensiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las estimaciones y pasivos por los eventos de riesgo en la Administradora de pensiones y los derechos en el Fondo de reservas de pensiones

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003995-2 del 30 de Agosto de 2017, mediante la cual solicita el procedimiento contable para reconocer, en el contexto del Marco normativo adoptado mediante Resolución 533 de 2015 para la entidades de Gobierno, de los eventos de riesgo operativo a que se refiere la Circular Externa 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Financiera.

CONSIDERACIONES

La circular externa 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Financiera en el Capítulo XXIII, relacionado con el sistema de administración de riesgo operativo señala:

“1. **Ámbito de aplicación.** Todas las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la SFC, deben adoptar un Sistema de Administración de Riesgo Operativo (SARO), con excepción de las Oficinas de Representación de instituciones financieras y reaseguradoras del exterior.

2 **Definiciones.** Las siguientes definiciones se tendrán en cuenta para los fines de la presente Circular:

2.1. **Riesgo Operativo (RO).** Se entiende por Riesgo Operativo, la posibilidad de incurrir en pérdidas por deficiencias, fallas o inadecuaciones, en el recurso humano, los procesos, la

tecnología, la infraestructura o por la ocurrencia de acontecimientos externos. Esta definición incluye el riesgo legal y reputacional, asociados a tales factores.

- 2.1.1. Riesgo legal. Es la posibilidad de pérdida en que incurre una entidad al ser sancionada u obligada a indemnizar daños como resultado del incumplimiento de normas o regulaciones y obligaciones contractuales.

El riesgo legal surge también como consecuencia de fallas en los contratos y transacciones, derivadas de actuaciones malintencionadas, negligencia o actos involuntarios que afectan la formalización o ejecución de contratos o transacciones.

- 2.1.2 Riesgo reputacional. Es la posibilidad de pérdida en que incurre una entidad por desprestigio, mala imagen, publicidad negativa, cierta o no, respecto de la institución y sus prácticas de negocios, que cause pérdida de clientes, disminución de ingresos o procesos judiciales.

- 2.2. Perfil de Riesgo. Resultado consolidado de la medición permanente de los riesgos a los que se ve expuesta la entidad.

- 2.3. Factores de riesgo. Se entiende por factores de riesgo las fuentes generadoras de riesgos operativos que pueden o no generar pérdidas.”

Por su parte, el artículo 7º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 20 de la Ley 100 de 1993 señaló: “(...) En ningún caso en el régimen de prima media se podrán utilizar los recursos de las reservas de pensión de vejez, para gastos administrativos y otros fines distintos.”

CONCLUSIONES

En atención a su solicitud, nos permitimos señalar que para reconocer los eventos de riesgo operativo originados en la posible pérdida por el giro errado de recursos del Fondo de reserva de pensiones, la entidad aplicará el procedimiento señalado en pronunciamientos anteriores por la CGN, el cual en el contexto del Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, corresponderá a las siguientes contabilizaciones:

Debe agregarse que según lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 797 de 2003, que modificó el artículo 20 de la Ley 100 de 1993, el Fondo de Reservas de pensiones no puede afectarse con gastos administrativos u otros distintos, por tanto se requiere que la Administradora de pensiones reconozca el gasto por los eventos de riesgo.

Administradora de pensiones

1. Reconocimiento del posible evento de riesgo

La administradora reconocerá el gasto por el monto valorado del posible riesgo mediante un débito en la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, con crédito a la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

2. Reconocimiento del pasivo al materializar el riesgo

Cuando finalmente se determine el valor a atender por la ocurrencia del riesgo, debitará la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, contra la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

3. Recuperación de los recursos

Con el recaudo de los dineros debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, cuando la recuperación se efectúa en el mismo período o 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si corresponde a períodos anteriores.

4. Devolución de los recursos al Fondo de reserva.

La administradora devolverá los recursos al Fondo de reserva; para el efecto debitará la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Fondo de Reserva

1. Reconocimiento de la cuenta por cobrar a la Administradora

Por los mayores valores girados de los recursos del Fondo de reservas éste reconocerá una cuenta por cobrar a la Administradora, debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reserva de pensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES.

2. Recepción de los recursos y cancelación de la cuenta por cobrar a la administradora

Por los recursos recibidos el Fondo de reservas reconocerá en su contabilidad un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000107351 DEL 11-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Deterioro de cartera
	SUBTEMAS	Procedimientos para estimación de deterioro de cartera

Doctor

JOSÉ MAURICIO CUESTAS GÓMEZ

Director Ejecutivo de Administración Judicial

Consejo Superior de la Judicatura

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017-550-005162-2, del 21 de noviembre de 2017, mediante la cual describe los aspectos más relevantes de una metodología desarrollada por el Consejo Superior de la Judicatura para estimar el deterioro de sus cuentas por cobrar, con el fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno a partir del 1º de enero de 2018.

De acuerdo con lo anterior, consulta:

1. Si la CGN ha establecido procedimientos específicos para la estimación del deterioro de cartera para cada proceso ejecutivo, aplicables a todas las entidades que ejerzan la jurisdicción coactiva.
2. Si la CGN reconoce valor técnico al procedimiento presentado por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, para el caso de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura.

3. Si es válido que la Rama Judicial aplique el procedimiento desarrollado, a partir del 1º de enero de 2018.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Como se señala en su comunicación, la aplicación de la normatividad contable, y la definición y aplicación de políticas contables en cada entidad acordes con dicha normatividad, propende por la consecución del cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera, definidas en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno: Representación Fiel y Relevancia.

En virtud de las características antes reseñadas, se busca que la información financiera resulte útil para facilitar o influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios a partir de una información completa, neutral, y libre de error significativo. En la situación que plantea la consulta, la información financiera se está viendo afectada por situaciones de improbabilidad de flujo o recaudo de derechos que, aunque tienen respaldo legal mediante sentencias judiciales o actos administrativos, muy probablemente no se van a materializar mediante el recaudo.

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

El referido Marco conceptual define los ingresos en los siguientes términos: “corresponden a incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad”.

Para efectos del reconocimiento o incorporación de un hecho económico, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, este debe cumplir la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, y debe tener la probabilidad de generar una

entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y tener un valor que se pueda medir con fiabilidad.

En concordancia con lo anterior, el Marco conceptual en comento establece: “La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto).

Es por lo anterior, que el Instructivo de Transición No 002 de 2015 establece en su numeral 1: “Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

Las consideraciones precitadas, así como el principio de Esencia sobre forma, de cara a los saldos iniciales bajo el nuevo marco de regulación y en la aplicación del mismo, llevan a concluir que, en algunos casos, no es procedente reconocer derechos legales si no se cumplen las condiciones expuestas anteriormente y, de manera particular, cuando no exista probabilidad de flujo de recursos a partir de la evidencia disponible, situación que es ajena al deterioro.

Por tal razón prescribe el instructivo No 002 de 2015: “Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo prescrito en el Marco conceptual, el párrafo 1 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno prescribe en materia de reconocimiento: “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación (...).” (Subrayado fuera de texto)

Como se observa, las cuentas por cobrar sobre las cuales no exista probabilidad de recaudo o flujo de entrada, no deben ser objeto de reconocimiento en los estados financieros de la entidad, mientras que en relación con el deterioro de dichas cuentas, ante derechos de cobro que cumplen las condiciones para ser reconocidos como activos, el deterioro es pertinente cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias en relación con la cuenta reconocida.

Es por ello que, en materia de saneamiento, depuración y sostenibilidad contable, en relación con las cuentas por cobrar, la Contaduría General de la Nación ha prescrito en su normatividad que deben depurarse o retirarse de los estados financieros de las entidades los bienes y derechos bajo las siguientes situaciones:

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

En concordancia con lo anterior, el Gobierno Nacional, para entidades del orden nacional que no sean empresas, mediante el Decreto 445 de 2017, ha reglamentado en cuanto a la depuración de cartera, lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.5.6.3. Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera. No obstante las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- a. Prescripción.
- b. Caducidad de la acción.
- c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen.

- d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro.
- e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.”

Como se observa, las cuentas por cobrar, que no cumplan la definición de activo, no deben ser objeto de deterioro sino de baja en cuentas, para lo cual, a la fecha existen disposiciones legales, contables y administrativas tendientes a retirar, depurar o dar de baja las cuentas afectadas por situaciones que redundan en una improbabilidad de flujo o recaudo.

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones precedentes, las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas y que presenten indicios de deterioro deben ser evaluadas de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo.

A efectos del reconocimiento del deterioro en las cuentas por cobrar, la Contaduría General de la Nación no ha prescrito metodologías específicas, pues cada entidad tiene diversas tipologías de cartera, con características particulares, con procesos de cobro reglamentados de diferente manera, con diferentes plazos y con comportamientos de pago disímiles. Por lo anterior, corresponde a cada entidad definir la política contable y, por ende, la metodología aplicable para estimar el deterioro, verificando en todo caso que se defina una tasa de descuento (en el caso de su entidad se ha optado por la tasa TES, lo cual se considera válido para el efecto) descontando a dicha tasa el valor de la cuenta por cobrar en el plazo estimado para la recuperación de los recursos.

Con independencia del análisis individual o grupal debe garantizarse el reconocimiento del deterioro de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto en los periodos de aplicación del nuevo marco de regulación (o afectando la cuenta de Impactos por la transición al nuevo marco de regulación, en la transición u obtención de saldos iniciales bajo dicho marco).

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones precedentes, se concluye frente a las solicitudes de la consulta:

- **Si la CGN ha establecido procedimientos específicos para la estimación del deterioro de cartera para cada proceso ejecutivo, aplicables a todas las entidades que ejerzan la jurisdicción coactiva.**

La Contaduría General de la Nación no ha prescrito metodologías específicas para la estimación de deterioro de cuentas por cobrar, pues cada entidad tiene diversas tipologías de cartera, con características particulares, con procesos de cobro reglamentados de diferente manera, con diferentes plazos y con comportamientos de pago disímiles. Por lo anterior, corresponde a cada entidad definir la política contable y, por ende, la metodología aplicable para estimar el deterioro, en virtud de las características propias de sus cuentas por cobrar y considerando las etapas asociadas al cobro vía jurisdicción coactiva, cuando a ello haya lugar.

- **Si la CGN reconoce valor técnico al procedimiento presentado por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, para el caso de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura.**

De acuerdo con la descripción de la metodología presentada en su comunicación, en primera instancia se recomienda verificar, de conformidad con los aspectos técnicos y reglamentarios expuestos en las consideraciones, si es procedente dar de baja en cuentas aquella cartera donde se evidencia, de manera individual, que no existe probabilidad de pago, de acuerdo con las proyecciones obtenidas a partir de las agrupaciones y variables relativas consideradas, por lo cual es factible que existan partidas que de conformidad con el marco regulatorio no cumplen la definición de activo.

Lo anterior dado que, en general, se observa en las proyecciones presentadas en el estudio presentado, una muy baja probabilidad de recaudo u obtención de pago y en segunda instancia, porque el comportamiento histórico del recaudo total anual, en relación con el monto por cobrar, evidencia una variación proporcional y creciente con un recaudo total de baja representatividad y tendencia constante (0,018%; 0,021% y 0,017% para los años 2015, 2016 y 2017, respectivamente).

Con independencia de lo anterior, verificadas las características especiales de la cartera del Consejo Superior de la Judicatura, resulta técnico y ajustado a los requerimientos de la Norma de cuentas por cobrar y a las prescripciones contables sobre el deterioro de cartera, la definición de las variables ajustadas al tipo de sanción, concepto y especialidad, así como el procedimiento de calificación del deterioro, de conformidad con la metodología presentada por la entidad. Lo anterior,

siempre que las agrupaciones que se realicen correspondan a cuentas por cobrar con similares características de riesgo y que no sean individualmente significativas.

De igual manera, en lo que tiene que ver con la validación del cumplimiento de lo prescrito en la normatividad contable, bajo el marco normativo anexo a la Resolución No 533 de 2015 y sus modificatorios, se observa que sobre los saldos afectados por deterioro se aplica un descuento utilizando la tasa TES a 5 años (tiempo esperado de recuperación en función de la prescripción) y que los valores obtenidos en relación con el valor recuperable y el deterioro estimado resultan razonables una vez se aplica el cálculo.

Ahora, con relación a la anualidad que se establece para la determinación del valor presente, se considera que es una alternativa aplicable a efectos de la transición. No obstante, a partir de 2018, se recomienda que el tiempo esperado de recaudo, así como los montos, se estimen con base en un análisis de tendencias de recaudo de los montos que se consideran recuperables.

Por lo anterior, y acotando que se recomienda acoger u observar los criterios de baja en cuentas para filtrar o depurar la muestra objeto de deterioro, la metodología propuesta guarda concordancia con los requerimientos de la norma contable.

Es preciso señalar que las decisiones debidamente soportadas, tanto en materia de baja o de depuración de cuentas por cobrar así como en lo relativo a deterioro de las mismas, tienen asidero en la regulación contable y en disposiciones del gobierno nacional y, específicamente en lo contable, buscan la generación de información financiera que represente fielmente la situación de las entidades y que resulte relevante, sin que ello impida realizar las acciones administrativas y continuar las gestiones de cobro que resulten viables y jurídicamente sustentables, aún en relación con la cartera castigada o depurada y con aquella que ha sido deteriorada contablemente.

- **Si es válido que la Rama Judicial aplique el procedimiento desarrollado, a partir del 1º de enero de 2018.**

Atendiendo las consideraciones expuestas y las conclusiones precedentes, es válida la estimación de deterioro aplicando la metodología propuesta por la entidad, para lo cual debe considerarse que en la determinación de los saldos iniciales en 2018 deberá reconocerse de forma separada el costo y el deterioro de la cartera, afectando con este último caso el patrimonio, en la cuenta de IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, mientras que cualquier ajuste, variación o reversión

del deterioro reconocido deberá afectar los resultados, como ingreso o gasto, a lo largo de 2018 y en los periodos contables sucesivos.

De igual manera deberá considerarse que, a partir de 2018, los derechos de cobro que de antemano evidencien una probabilidad nula de recaudo, no deberán ser objeto de reconocimiento en el estado de situación financiera ni en el estado de resultados de la entidad, pues si llegaran a reconocerse, al no cumplir con la definición de activo, deberán ser objeto de baja en cuentas y podrían distorsionar la información a verificar frente al análisis de deterioro que implemente la entidad.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000131 del 05-01-2017
 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000003151 del 08-02-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000056031 del 05-09-2017
 20172000056641 del 11-09-2017
 20172000108061 del 14-12-2017

5.27 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20172000019771 DEL 24-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias Patrimonio
	SUBTEMAS	Subcuentas para registrar las transferencias por el Sistema General de Regalías con el Fondo de Desarrollo Regional Cuenta para registrar la corrección de errores de ejercicios anteriores.

Doctor
 RICARDO MOJICA BAEZ
 Contratista - MHCP
 Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información

Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010662 del 3 de marzo de 2017, en la cual consulta los siguientes temas con relación al Marco Normativo y al catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno:

(...)

“1. Dentro de las subcuentas establecidas en el catálogo para el grupo 54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, y la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, no se encuentra la subcuenta para el FONDO DE DESARROLLO REGIONAL.

2. Dentro de las subcuentas establecidas en el catálogo para el grupo 44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, y la cuenta 4413— SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, no se encuentra la subcuenta para el FONDO DE DESARROLLO REGIONAL

3. Para las subcuentas de la cuenta 4111-REGALIAS Se tienen las subcuentas 411101-Hidrocarburos y 411102- Minerales, ¿Cómo se tiene previsto la inclusión del nivel auxiliar para estas subcuentas, un único ítem a nivel de auxiliar para cada subcuenta, o se tiene previsto desagregar en varios ítems?

4. Con respecto a los ajustes que se deben realizar cuando se identifican ingresos o gastos en ejercicios contables posteriores a ejercicios contables ya cerrados, según el marco normativo para entidades de gobierno, si se observa el numeral 5, este se refiere a hechos ocurridos entre el final del periodo y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, pero para el caso que los ajustes se identifiquen con posterioridad a la publicación de los estado financieros se entiende que se aplica el numeral 4.3 Corrección de errores de periodos anteriores, allí se establece que se corregirá ajustando el valor de activos, pasivos o patrimonio y en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en que se descubra el error, de acuerdo con la anterior. ¿Qué cuenta contable se debe aplicar en estos casos, las subcuentas de la cuenta 3109— RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, o se tiene previsto otra cuenta?”

Al respecto este Despacho se permite dar respuesta a los puntos 1,2 y 4. El punto 3 fue resuelto por la Subcontaduría de Centralización de la Información

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3 de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores 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.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. 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. (...) (Subrayado fuera de texto)

Catálogo de cuentas anexo a la Resolución N°620 para Entidades de Gobierno, contiene la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES la cual se describe así:

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2- El valor del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2. Subcuentas para el reconocimiento del Gasto y del Ingreso por Transferencias para el Fondo de Desarrollo Regional

Con relación a esta solicitud, la CGN en las modificaciones que realice al Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno emitido mediante la Resolución N° 620 de 2016, el cual tendrá aplicación a partir del 1 de enero de 2018, habilitará las subcuentas respectivas para el registro del gasto y el ingreso por transferencias al Fondo de Desarrollo Regional, en las cuentas 5413 y 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, respectivamente.

3) Este punto fue resuelto por la Subcontaduría de Centralización de la información, mediante la comunicación identificada con el radicado No 20174700015971 del 10 de marzo de 2017.

4) Cuenta para el registro de corrección de errores de ejercicios anteriores.

El efecto de la corrección de errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se registrarán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores. Si el error tuvo impacto en cuentas patrimoniales, afectará tales cuentas.

CONCEPTO No. 20172000106281 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Transferencias
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” en el Sistema General de Regalías

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora GIT SIIN

Contaduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044702, del 04 de octubre de 2017, mediante la cual consulta si conforme al acto legislativo No. 04 de septiembre 8 de 2017, con el cual se modifica el artículo 361 de la Constitución Política en relación con el Sistema General de Regalías, y el Decreto Ley 1534 de septiembre 15 de 2017 por el cual se reglamenta el funcionamiento del Órgano Colegiado de Administración y Decisión – OCAD PAZ y la Asignación para la Paz, se requiere definir el procedimiento contable para la “Asignación para la Paz” y el “Fondo de Desarrollo Regional para Infraestructura”.

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

CONSIDERACIONES

El Acto Legislativo 04 de septiembre 08 de 2017, por el cual se adiciona el artículo 361 de la Constitución Política, en su artículo 1° agrega:

“PARÁGRAFO 7° TRANSITORIO. Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, un 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías se destinarán a una asignación para la Paz que tendrá como objeto financiar proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de víctimas.

Igual destinación tendrá el 70% de los ingresos que por rendimientos financieros genere el Sistema General de Regalías en estos años, con excepción de los generados por las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del presente artículo (...).

PARÁGRAFO 8° TRANSITORIO. Con el propósito de financiar la infraestructura de transporte requerida para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción una Paz Estable y Duradera, el Gobierno nacional trasladará el 60% de los saldos no aprobados en el Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación a 31 de diciembre de 2016. El 50% de los recursos objeto del traslado será destinado a la Asignación para la Paz, para ser definidos por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión de que trata el parágrafo 7° transitorio del presente artículo y el 50% restante al Fondo de Desarrollo Regional.

El gobierno departamental podrá establecer que el porcentaje de recursos a trasladar sea superior al 60%, en cuyo caso deberá informar al Gobierno nacional dentro de los cinco días siguientes a la entrada en vigencia del presente Acto Legislativo.

El Gobierno nacional realizará los ajustes presupuestales a los que haya lugar mediante un decreto con fuerza de ley. Los recursos trasladados serán apropiados al mismo departamento beneficiario de los saldos y se distribuirán en partes iguales a la Asignación para la Paz y al Fondo de Desarrollo Regional” (subrayado fuera del texto).

A su vez, el Decreto Ley 1634 de 2017 ajustó el presupuesto bienal 2017-2018 del Sistema General de Regalías en cumplimiento de lo establecido en el parágrafo 8° transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, adicionado mediante el Acto Legislativo 04 de 2017.

1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, establece de forma general la distribución y asignación de los recursos de las regalías, al respecto se menciona:

“6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Con la distribución de los recursos del SGR que realiza el Departamento Nacional de Planeación, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido y debita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db), de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS.

7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316- Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db) y debita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido, de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS” (subrayado fuera del texto).

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el contexto de los nuevos marcos normativos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE, indica de forma general el tratamiento contable a realizar cuando se destinen recursos a los distintos fondos sobre los cuales se distribuyen los ingresos del Sistema General de Regalías (SGR).

Al respecto, se resalta: “con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales (excepto los distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas), así como el 0,5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Rio Grande

de la Magdalena, incluidos los del Canal de Dique, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIA POR PAGAR” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Marco Normativo Régimen de Contabilidad Pública Precedente

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías perteneciente al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, en sus numerales 6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES.

Ahora bien, con respecto a las subcuentas necesarias para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías que se asignan para la paz, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, la CGN expidió la Resolución 573 de 2017, por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 356 de 2007, las subcuentas 292511-Asignación para la paz de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS, 441310-Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y 541310-Asignación para la paz de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Por su parte, en el contexto de los nuevos marcos normativos, se concluye que el procedimiento contable que aplica para la “Asignación para la Paz” y para el “Fondo de Desarrollo Regional” se encuentra establecido de forma general en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0,5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE.

- Cabe aclarar que, atendiendo la consulta radicada en la CGN con el N° 20175500010662 del 3 de marzo de 2017, en la siguiente actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, emitido mediante la Resolución 620

de 2016, el cual tendrá aplicación a partir del 1º de enero de 2018, se espera habilitar las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por transferencias al Fondo de Desarrollo Regional, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Adicionalmente, me permito informarle que, atendiendo su solicitud, se espera habilitar de modo similar en la referida actualización del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, las subcuentas respectivas para el registro del gasto y del ingreso por concepto de asignación para la paz, en las cuentas 5413 y 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, respectivamente.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000301 del 05-01-2017

20172000000351 del 05-01-2017

20172000091471 del 10-11-2017

20172000106031 del 27-11-2017

5.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036181 del 06-07-2017

5.29 GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20172000030971 DEL 15-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Operaciones interinstitucionales Propiedades, planta y equipo

	Otros activos
SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos manejados mediante la Cuenta Única Nacional. Reconocimiento contable de materiales para mantenimiento de inmuebles. Clasificación de inmuebles como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión. Reconocimiento de inmuebles recibidos en administración. Clasificación de inmuebles como activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo. Tratamiento de los ajustes por inflación en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Personal requerido para avalúo técnico de los inmuebles. Reconocimiento contable de los parqueaderos de los edificios.

Coronel

GIOVANNI RODRÍGUEZ LEÓN

Director Instituto de Casas Fiscales del Ejército

Instituto de Casas Fiscales del Ejército

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016762, del día 28 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

1. “¿Cómo clasificar los recursos que se manejan a través de la Cuenta Única Nacional toda vez que en el actual Plan General de la Contabilidad Pública están clasificados como una cuenta por cobrar dentro del Grupo 14 Deudores?”
2. ¿Los materiales de consumo utilizados para realizar el mantenimiento de las viviendas fiscales del ICFE (eléctrico, ornamentación, plomería, carpintería y gas); se deberían reclasificar a inventarios?
3. ¿El ICFE deberá clasificar las viviendas de su propiedad, entregadas en arrendamiento, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión? (El ICFE considera que el valor de mercado para la entidad no puede considerarse igual al de las inmobiliarias)

4. ¿El ICFE deberá clasificar las viviendas que son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional y que tiene en administración, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión?
5. ¿Las viviendas propias y de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, corresponden a activos generadores de efectivo o a activos no generadores de efectivo?
6. De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ¿Se debe eliminar el saldo acumulado de los ajustes por inflación de los activos y del patrimonio, o se debe dejar como un mayor valor del costo?
7. Si la entidad escoge la alternativa II del Instructivo 002 de 2015 para medir inicialmente las propiedades planta y equipo o las propiedades de inversión, ¿Es posible que el avalúo técnico sea realizado por sus funcionarios? ¿Qué perfil deberían tener los funcionarios que realicen dicho avalúo? ¿Si no se cuenta con el personal, se tendría que contratar externamente?
8. ¿El área de parqueaderos se debe reconocer de manera separada en los Estados Financieros o dentro del valor total del edificio? (El ICFE aclara que no manejan propiedad horizontal)

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo la Resolución N° 533 de 2015 expresa lo siguiente:

PREGUNTA 1

El procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, adoptado mediante la Resolución N° 006 de 2017, menciona lo siguiente:

“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

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

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

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

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

1.3.3. Compensación de recursos en la tesorería centralizada

La compensación de recursos por parte de una tesorería centralizada se realiza cuando se cancelan obligaciones y derechos de entidades del mismo nivel, con recursos que hacen parte del sistema de cuenta única. Estas compensaciones pueden hacerse entre el fondo común de la tesorería centralizada y los fondos administrados, o entre fondos administrados. Para efectos del presente procedimiento, el fondo común de una tesorería centralizada está conformado por los recursos recaudados, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel. Por su parte, el fondo administrado corresponde a los recursos en efectivo a favor de la entidad, trasladados a la tesorería centralizada para su administración.

1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, cuya obligación se cancele con recursos del fondo común y cuyo derecho se recaude mediante el incremento del fondo administrado, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La entidad que tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitara la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS y acreditara la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

1.3.3.2 Compensación entre fondos administrados

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizaran los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitara la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

La entidad que tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitara la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, identificando la entidad que cancela la obligación, y acreditara la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, identificando la entidad que recauda el derecho.

1.3.4 Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizaran los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrara un debito en la subcuenta 580440-Distribucion de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en

la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrara un debito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

Para el registro de la distribución de rendimientos financieros con recursos del financiamiento interno aplicara lo definido en el numeral 1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado, de este procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 2 Y 3

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...) Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

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

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Reconocimiento 14.1.

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, el mantenimiento y reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo.

14.2. Medición inicial

Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533, indica lo siguiente con respecto al valor de mercado:

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. ...

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 4 Y 8

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533, señala lo siguiente con respecto a los activos:

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...).

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos... (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016 menciona lo siguiente:

9306 – BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA: “Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad para su salvaguarda o custodia.”

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad directamente o a través de otras entidades.”

PREGUNTA 5

En el mismo Marco Normativo, se establece lo siguiente:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión.

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado.” (Subrayado fuera de texto)

PREGUNTA 6 y 7

El instructivo 002 de 2015, que hace referencia a las “Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno”, señala lo siguiente con respecto a las propiedades, planta y equipo, y a las propiedades de inversión:

“(…) Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(…) d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo o propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (…)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

PREGUNTA 1

El tratamiento de los recursos de la Cuenta Única Nacional, dependerá del hecho económico que se está llevando a cabo como se muestra a continuación:

- Recaudo

Si los recursos son recaudados por la tesorería centralizada bajo el sistema de cuenta única, la entidad deberá registrarlos en la subcuenta 190801- En administración de la

cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y deberá acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Giro

El giro de los recursos que son administrados por el sistema de cuenta única, deberán ser registrados cancelando la obligación, debitando las subcuentas que correspondan y acreditando la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando se realiza una compensación entre un fondo común y un fondo administrado, manejados por un sistema de cuenta única, a causa de derechos y obligaciones recíprocas, en la que la obligación se cancele con recursos del fondo común y en la que el derecho se recaude con un incremento del fondo administrado, la entidad deberá registrar lo siguiente:

Si la entidad tiene la obligación debitara la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditara la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS.

Si la entidad tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

- Compensación entre fondos administrados

En el caso que la entidad tenga obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, a través de un sistema de cuenta única, deberá realizar los siguientes registros, dependiendo del caso que le aplique:

Si la entidad tiene registrada la obligación debitara la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

Si la entidad tiene registrado el derecho debitara la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditara la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

- Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

La distribución de los rendimientos a los fondos administrados a través del sistema de cuenta única deberán ser registrados por la entidad con un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

PREGUNTA 2

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los materiales a los que se refiere en la consulta (eléctrico, ornamentación, plomería, carpintería y gas) y que son utilizados para el mantenimiento de las viviendas fiscales, se deberán reconocer como gasto en el resultado del periodo, toda vez que corresponden a erogaciones que se realizan con el fin de conservar la capacidad de uso del inmueble.

PREGUNTA 3

En la consulta se plantea que el precio de mercado del arrendamiento para el ICFE no puede ser igual al de una inmobiliaria, por lo cual es pertinente hacer claridad con respecto a dicha afirmación, toda vez que el valor de mercado no es un valor específico para cada entidad, sino que corresponde a un valor de referencia que se encuentra circunscrito en un mercado genérico. En consecuencia, para determinarlo se debe tener en cuenta entre otros aspectos, el entorno del bien y las condiciones del mercado abierto, activo y ordenado en el que se encuentra.

Con respecto a la inquietud, las viviendas que son propiedad del ICFE, y que son arrendadas a precios de mercado, se deben clasificar y medir de acuerdo con la norma de propiedades de inversión, y aquellas viviendas arrendadas a precios inferiores a los precios de mercado se deben clasificar como propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA 4

El ICFE, debe revisar si los inmuebles que son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, cumplen con la definición de activo, para ello, deberá considerar las condiciones de administración pactadas con el Ministerio, a fin de determinar si tiene el control de los bienes, verificando si el ICFE va a utilizar los inmuebles durante la mayor parte de su vida económica, si las pérdidas y ganancias asociadas al inmueble recaen sobre el ICFE, entre otros aspectos particulares del contrato o acuerdo que sean relevantes para la entidad y que sean determinantes para definir si hubo o no transferencia de los riesgos y ventajas asociados al inmueble.

Si el ICFE concluye que los inmuebles cumplen con la definición de activo, deberá clasificarlos como propiedades, planta y equipo, si el bien es arrendado a precios inferiores a los de mercado; o como propiedades de inversión, si el bien es arrendado a precios de mercado.

En caso de que el ICFE concluya que los inmuebles no cumplen con la definición de activo, no los reconocerá como tal, pero deberá revelarlos a través de cuentas de orden acreedoras, en la cuenta 9306 – BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA o en la cuenta 9308 – RECURSOS ADMINISTRADOS A NOMBRE DE TERCEROS, dependiendo del alcance según lo estipulado en el contrato o convenio de entrega de los inmuebles.

PREGUNTA 5

La clasificación de las vivienda en activos generadores de efectivo o no generadores de efectivo, dependerá del valor que la entidad esté recibiendo por el arrendamiento, así pues, aquellos inmuebles que se arrienden por un valor inferior a los precios de mercado, serán activos no generadores de efectivo, y aquellos que se arrienden a precios de mercado harán parte de los activos generadores de efectivo. Lo anterior aplica tanto para los inmuebles que son propiedad del ICFE, como para los inmuebles que son propiedad del Ministerio de Defensa y que cumplan los criterios para ser reconocidos como activo, de conformidad con los lineamientos definidos anteriormente, en la respuesta a la pregunta 4.

PREGUNTA 6

Los ajustes por inflación que actualmente deben estar reconocidos como mayor valor de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Circular Externa N° 056 de 2004 emitida por la CGN, deberán ser eliminados en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, afectando el saldo de la cuenta respectiva de patrimonio, en la cual se tenían reconocidos dichos ajustes. Lo anterior, considerando que bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ajustes por inflación no hacen parte del costo de las propiedades, planta y equipo, o de las propiedades de inversión, y que tampoco están contemplados en las alternativas de medición en el Instructivo N° 002 de 2015.

PREGUNTA 7

En caso de que la Entidad de Gobierno opte por la alternativa de medición N° II para las propiedades, planta y equipo, y las propiedades de inversión, disponible en el Instructivo N° 002 de 2015, puede decidir con qué personal realizará el avalúo de los inmuebles, bien sea con sus funcionarios o por medio de contratación externa, siempre y cuando, verifique

que este cuente con la idoneidad y capacidad suficiente para determinar razonablemente el valor del activo, considerando que avalúo se debe realizar mediante métodos técnicamente reconocidos, para dar cumplimiento a los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno adoptado mediante la Resolución N° 533 de 2015.

No es competencia de la CGN definir los perfiles del personal que puede adelantar las funciones de perito evaluador.

PREGUNTA 8

Para el reconocimiento contable de los parqueaderos de los inmuebles, se debe revisar si la Entidad espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio por estos de manera independiente, en cuyo caso deberán ser reconocidos de manera separada en la subcuenta 164017- Parqueaderos y garajes de la cuenta 1640 - EDIFICACIONES. Por el contrario, si no se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio de los parqueaderos de manera independiente, si no que estos están asociados a los inmuebles, entonces, se deberán reconocer y medir como si se tratara de un solo activo, y registrar en la subcuenta 164001 – Edificios y casas de la cuenta 1640 - EDIFICACIONES.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000091451 del 10-11-2017

5.31 OTROS GASTOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000003151 del 08-02-2017
20172000000341 del 05-01-2017
20172000056031 del 05-09-2017
20172000089891 del 10-11-2017

5.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.33 COSTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036751 del 11-07-2017

20172000058451 del 15-09-2017

5.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES**CONCEPTO No. 20172000022321 DEL 04-04-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Costo de producción de bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Costo de ventas - Bienes
	SUBTEMAS	Sistema de costos como herramienta complementaria a la contabilidad

Doctora

GLORIA ESPERANZA ACEVEDO

Jefe de Control Interno

Unidad Administrativa Especial de Rehabilitación y Mantenimiento Vial - UAERMV

Ciudad: Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000612-2, del 14 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“La entidad debería tener un sistema de costos y este a su vez se debería ver reflejado en los estados contables (Grupo 15 – Inventarios), tanto en el actual marco contable, como en el Nuevo Marco Normativo Contable, toda vez que parte de su Misión es

producir mezclas asfálticas para atender situaciones imprevistas en la malla vial local y brindar apoyo interinstitucional para garantizar una mejor movilidad en beneficio de la sociedad”.

CONSIDERACIONES

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

Los principios de contabilidad pública contemplados en el Régimen de Contabilidad Pública- RCP constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar:

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública”.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos. (...) ”

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia. (...)

306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos”. (Subrayado fuera del texto)
Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1 Producción de bienes

El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las Normas de Propiedades, Planta y Equipo, y Activos Intangibles, según corresponda. (...)

La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

No se incluirán en los costos de transformación, y por ende se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición". *(Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIONES

Si bien la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente como en el Nuevo Marco Normativo se establece que cuando la entidad produce bienes deberá reconocer costos de producción o transformación, los cuales corresponden a erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción del bien, con independencia de que sean destinados para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

La preparación de la información financiera deberá atenderse de acuerdo a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, por tanto, esta deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas de producción de mezclas asfálticas, en cualquiera de los dos Marcos Normativos consultados.

Ver otro concepto relacionando en esta clasificación

Concepto No. 20172000110651 del 21-12-2017

5.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000109071 del 18-12-2017

20172000110651 del 21-12-2017

5.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036751 del 11-07-2017

20172000058451 del 15-09-2017

5.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.42 OTROS SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto 20172000109071 del 18-12-2017

5.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20172000062981 DEL 28-09-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con prestación definida
	SUBTEMAS	Estimación del valor a reconocer como Garantía estatal

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Contadora

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003578-2 del 4 de Agosto de 2017, mediante la cual consulta:

“De acuerdo con el Manual de Procedimientos, Colpensiones realiza anualmente el cálculo actuarial de pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas partes de pensiones y registra las variaciones resultantes de la actualización en las mismas cuentas en que se registraron originalmente dichos cálculos.

De igual manera se actualiza el valor de la Garantía Estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación definida de forma mensual. Para calcular el exceso del cálculo actuarial se toma el valor del cálculo actuarial elaborado a 31 de diciembre de cada año y se le resta el valor que se tiene registrado en el grupo 1-Activo al finalizar cada mes.

Sin embargo, con la aplicación de la Resolución 634 de 2014, la Garantía Estatal se siguió calculando de la misma forma que se hacía antes de la aplicación de la misma, **razón por**

la cual solicitamos su concepto sobre cuál valor que se debe tener en cuenta, para establecer el exceso o defecto del cálculo actuarial de las reservas para pensión, si el valor registrado en el grupo 1-Activo o el valor registrado en el grupo 3 Patrimonio.

De igual forma para la preparación de los estados financieros esquema Resolución (2200 de 1994) de la Superintendencia Financiera de Colombia se aplica lo establecido en esta resolución para registrar la Garantía Estatal, calculando el exceso o defecto del cálculo actuarial de las reservas para pensión, sobre la base del Calculo Actuarial menos el valor del grupo 73-Patrimonio.

Por lo anterior y con el fin de unificar criterios, solicitamos su concepto al respecto.”

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para las entidades de Gobierno se refiere a los Activos Contingentes en el Anexo a la Resolución 533 de 2015 que en el Capítulo III puntos 1.1. y 1.2 señala:

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

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

1.2. Revelaciones: La entidad revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición. Además, para cada tipo de activo contingente, revelará la siguiente información:

- una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
- el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el CGC incorporado al RCP mediante Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 8125-GARANTÍA ESTATAL EN EL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA como, “Representa el valor de los derechos de las administradoras del régimen de prima media con prestación definida, para cumplir las obligaciones con sus afiliados, por las cuales responderá el Estado, una vez se demuestre que en las anteriores entidades, los ingresos y las reservas por conceptos de aportes de pensiones se hayan agotado, siempre y cuando se hubieran cobrado las cotizaciones, de conformidad con las disposiciones legales.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del exceso del cálculo actuarial de las reservas para pensión, sobre las reservas para el reconocimiento y pago de dicha prestación.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la obligación reconocido por parte de la Nación. 2- El valor de las obligaciones pensionales extinguidas. 3- El valor de la liquidación de la administradora.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, los derechos de la entidad sujetos a la ocurrencia futura de uno o más eventos inciertos respecto de los cuales la entidad tiene el control hasta tanto se presenten, conforman un activo contingente que se reconocerá en cuentas de orden deudoras, cuando pueda ser posible su medición, hasta tanto se presente la entrada de beneficios económicos o potencial de servicios, momento en el cual procederá al reconocimiento del activo en los estados financieros, en el período en el que tenga lugar la materialización.

Ahora bien, la garantía estatal se reconocerá en la cuenta 8125- GARANTÍA ESTATAL EN EL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA y su medición corresponderá a la mejor estimación que se requerirá para atender las obligaciones con sus afiliados, la cual deberá ser definida directamente por la entidad, atendiendo las particularidades inmersas en cada caso.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
 Concepto No. 20172000000311 del 05-01-2017
 20172000000341 del 05-01-2017
 20172000056031 del 05-09-2017

20172000106751 del 01-12-2017

5.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000000301 del 05-01-2017

20172000002061 del 27-01-2017

20172000107761 del 13-12-2017

5.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000091471 del 10-11-2017

5.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

5.51 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000000571 DEL 11-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Valor residual de las propiedades planta y equipo igual a cero, cuando se consume el total de beneficios económicos

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRIGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20165500075152 de fecha 15 de noviembre de 2016, en la cual presenta consulta en los siguientes términos:

“De acuerdo a la Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público que adelantan las Universidades y teniendo en cuenta la normatividad que aplica para dichas entidades (Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, e instructivo 002 de 2015), y en relación con Propiedades, planta y equipo, en las Medición Posterior, aparece el termino de el término del valor residual; (...)

“(...) Teniendo en cuenta que la Universidad Surcolombiana ..., no adquiere Propiedades, planta y equipo, para ponerlos en disposición de venta o enajenación al finalizar su vida útil y consume sus beneficios económicos futuros y su potencial de servicio en forma significativa, podemos determinar que el valor residual para todos los activos sea igual a cero (0)?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

En relación con lo señalado en el Marco normativo contable dispuesto para la preparación y presentación Información Financiera de las Entidades de Gobierno,

expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, el numeral 10.3 de la norma de Propiedades, Planta y equipo, dispone:

“10.3. Medición posterior

(...) La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad evaluará si durante la vida útil se consume la totalidad de los beneficios económicos o su potencial de servicios de cada uno de sus activos y determinará si no espera obtener ningún flujo de efectivo por la disposición del activo al final de su vida, caso en el cual no habrá lugar el valor residual podrá ser igual a cero.

En todo caso la entidad deberá realizar revisiones como mínimo al final de cada periodo contable, sobre la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de sus Propiedades, Planta y Equipo con el objetivo de determinar si existen cambios significativos y proceder de ser necesario a realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, todo esto con el fin de reflejar la realidad económica de la entidad.

CONCEPTO No. 20172000013221 DEL 03-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencias técnicas del profesional para la elaboración de

	cálculos actuariales

Doctora
Alexandra Collazos Millán
Contadora
Universidad del Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 220175500008762, del 22 de febrero de 2017 en la cual formula la siguiente consulta:

“La norma NICSP establece que para el cálculo de los beneficios a empleados de largo plazo se aplicara un método de medición actuarial. ¿Es posible que este cálculo lo realice el Jefe de Nomina? O que tipo de profesional debe realizarlo y que sea válido para la aplicación de la norma? Somos de la Resolución 533 entidades de gobierno.”

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

CONSIDERACIONES

En relación con el reconocimiento de los beneficios a empleados a largo plazo, el numeral 5.2., del Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.
(...)

5.2.2. Medición Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. (...)

CONCLUSIONES

En primer lugar es necesario precisar que la Universidad del Valle como entidad pública no le corresponde aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP sino el Marco Normativo para entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución N° 533 de 2015.

Por consiguiente, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones, con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, la entidad aplicará un método de medición actuarial.

No es competencia de la CGN definir si el Jefe de Nómina tiene las competencias técnicas para realizar los cálculos actuariales que la entidad requiere para el reconocimiento de los beneficios a los empleados.

La elaboración de cálculos actuariales conlleva el perfil de un profesional con conocimientos matemáticos, estadísticos y financieros.

CONCEPTO No. 20172000022721 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación cedular para la depuración de renta de personas naturales

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinadora el Grupo Interno de Trabajo SIIF

Subcontaduría de investigación

Bogotá D.C.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1022

Compilado a 29 de diciembre de 2017

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500010872, del día 03 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“De acuerdo con lo establecido en 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”, solicitamos nos indiquen que registros contables se deben realizar en atención a los siguientes capítulos:

Capítulo II – Rentas de trabajo

Capítulo III – Rentas de pensiones

Capítulo IV – Rentas de capital

Capítulo V – Rentas laborales

Capítulo VI – Rentas de dividendos y participaciones

Lo anterior, con el fin de atender el requerimiento para la creación de las siguientes Posiciones de Pago No Presupuestales (PPNP)”.

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015 “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece lo siguiente:

“Que en relación con la estructuración de planes o catálogos de cuentas, el numeral 3.1.1 de la política de regulación contable pública, contenida en el documento Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Público (NICSP), estableció lo siguiente: “La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGN), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.”

Ahora bien, la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la

evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su artículo 330, lo siguiente:

“Artículo 330. Determinación cedular. La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a las que se refiere este artículo se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cedular. (...)”

La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes cédulas:

- a) Rentas de trabajo
- b) Pensiones
- c) Rentas de capital
- d) Rentas no laborales
- e) Dividendos y participaciones.”

Los artículos 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342 y 343, establece los conceptos que conforman cada sistema cedular.

Articuladamente, la Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017 “Por la cual se prescriben y habilitan los formularios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2017”, establece:

“ARTÍCULO 9. Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente - Formulario No. 350. Prescribir para la presentación de la “Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente” correspondiente a los periodos 1 y 2 del año 2017, el Formulario Modelo No. 350, diseño que forma parte integral de la presente Resolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pondrá a disposición el Formulario Modelo No. 350 en forma virtual en la página web, www.dian.gov.co, para su diligenciamiento, presentación y/o pago electrónico.”

Así mismo, el Formulario Modelo No. 350 mencionado en la Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017, detalla los siguientes conceptos para la presentación de la Declaración de Retención en la Fuente:

- Rentas de trabajo
- Rentas de pensiones
- Honorarios
- Comisiones
- Servicios

- Rendimientos financieros e intereses
- Arrendamientos (muebles e inmuebles)
- Regalías y explotación de la propiedad intelectual
- Dividendos y participaciones
- Compras
- Transacciones con tarjetas débito y crédito
- Contratos de construcción
- Enajenación de activos fijos de personas naturales ante notarios y autoridades de tránsito
- Loterías, rifas, apuestas y similares
- Otros pagos sujetos a retención
- Autorretenciones (según Decreto 2201 de 2016, por ventas, honorarios, comisiones, servicios, Rendimientos financieros, otros conceptos)
- Pagos o abonos en cuenta al exterior a países sin convenio
- Pagos o abonos en cuenta al exterior a países con convenio vigente
- Retenciones practicadas a título de impuesto sobre las ventas (a responsables del régimen común y practicadas por servicios a no residentes o no domiciliados)
- Retenciones impuesto de timbre nacional

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Si bien la reforma tributaria estructural contenida en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, modifica el impuesto de renta para personas naturales al eliminar el IMAN (Impuesto mínimo alternativo nacional) e IMAS (Impuesto mínimo alternativo simple) y plantea una metodología de depuración a través del sistema cédular, en la que se busca clasificar las rentas de acuerdo con la fuente que las produce, la DIAN mediante Resolución No. 000006 del 03 de febrero de 2017, habilita el nuevo formulario número 350 de retención en la fuente, este determina cada una de las rentas contempladas en el artículo 330 de la reforma tributaria estructural, con un mayor nivel de detalle.

Transitoriamente, los registros de los conceptos desagregados en el Formulario Modelo 350, deben efectuarse de conformidad con la siguiente homologación:

Cuenta	Descripción en Catálogo General de Cuentas	Descripción en Formulario Modelo N° 350 DIAN	Tipo de cédula
243602	Dividendos y participaciones	Dividendos y participaciones	Rentas de dividendos y

			participaciones
243603	Honorarios	Honorarios	Rentas no laborales
243604	Comisiones	Comisiones	Rentas no laborales
243605	Servicios	Servicios	Rentas no laborales
243606	Arrendamientos	Arrendamientos (muebles e inmuebles)	Rentas de capital
243607	Rendimientos financieros	Rendimientos financieros e intereses	Rentas de capital
243608	Compras	Compras	Rentas no laborales
243609	Loterías, rifas, apuestas y similares	Loterías, rifas, apuestas y similares	Rentas no laborales
243610	Pagos al exterior	Pagos o abonos en cuenta al exterior a países sin convenio	Rentas no laborales
243611	Por ingresos obtenidos en el exterior	Pagos o abonos en cuenta al exterior a países con convenio vigente	Rentas no laborales
243612	Enajenación de propiedades, planta y equipo personas naturales	Enajenación de activos fijos de personas naturales ante notarios y autoridades de tránsito	Rentas no laborales
243615	A empleados artículo 383 ET		Rentas de trabajo
243616	A empleados artículo 384 ET		
243617	A trabajadores por cuenta propia		
243618	Sobre salarios de contribuyentes que no pertenecen a la categoría de empleados		
243625	Impuesto a las ventas retenido por consignar		Rentas no laborales
243626	Contratos de obra	Contratos de construcción	Rentas no laborales

243627	Retención de impuesto de industria y comercio por compras		
243628	Retención de impuesto de industria y comercio por ventas	Retenciones practicadas a título de impuesto sobre las ventas (I.V.A.)	
243629	Retención de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)		
243690	Otras retenciones	Otros pagos sujetos a retención	
243695	Autorretenciones	Autorretenciones	
243698	Impuesto de timbre	Retenciones impuesto de timbre nacional	

Los conceptos desagregados en el Formulario Modelo 350 que no estén contemplados en la anterior homologación, deberán registrarse en la cuenta contable 243690 OTRAS RETENCIONES, ahora bien, una vez el GIT de Investigación y Normas efectúe el estudio definitivo y se determine la estructura de la cuenta contable 2436 RETENCION EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE se deberá proceder a atender los rubros que se determinen en el respectivo acto administrativo que contenga la modificación requerida.

CONCEPTO No. 20172000024741 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Plazo para efectuar la depuración contable por parte de las entidades territoriales.

Doctora
ANA LUCIA ESCOBAR VARGAS
Alcaldesa Municipal
Municipio de la Calera
La Calera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001776-2, del día 03 de febrero de 2017, y de acuerdo con las aclaraciones brindadas por vía telefónica, solicita se indique el plazo que tienen las entidades territoriales para efectuar el saneamiento contable, teniendo en cuenta que el Artículo 355 de la Ley 1819 del 28 de diciembre de 2016 establece un plazo de dos (2) años para efectuar dicho proceso a partir de la entrada en vigencia de dicha Ley, y por otra parte, la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece que la aplicación del nuevo Marco Normativo se debe realizar a partir del 1° de enero de 2018, fecha en la cual se debe determinar los saldos iniciales bajo la nueva regulación contable.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1819 de 2016, mediante la cual “se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su Artículo 355 que las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable en un término de dos (2) años a partir de la entrada en vigencia de la Ley en mención.

Entre tanto, la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, adoptó el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en cuyo numeral 3.1. establece que cuando la información contable de las entidades contables públicas no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben: i) determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos u obligaciones de la entidad; ii) adelantar, todas las veces que sea necesario, las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública; y iii) implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

Adicionalmente, precisa que el reconocimiento y revelación del proceso de depuración contable se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones Incorporan, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Adicionalmente, el Artículo 4° de la Resolución en mención establece que el primer período de aplicación es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017, durante el cual la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

El numeral 3.2.15 de Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deben: i) 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, y ii) implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. Adicionalmente, precisa que la información financiera que sea objeto de depuración contable será ajustada según la norma aplicable a cada caso particular.

En atención al Artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución N° 107 de 2017, mediante la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para efectuar el saneamiento contable de la información para los años 2017 y 2018, así como modifica los Catálogos Generales de Cuentas vigentes, teniendo en cuenta que deben aplicar un marco normativo distinto para cada uno de estos años, esto es, el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 para el año 2017 y el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el 2018.

Del mismo modo, la Procuraduría General de la Nación y la Contaduría General de la Nación emitieron la Circular Conjunta N° 002 de 2016, la cual señala que, entre otros, “los servidores públicos responsables del proceso de saneamiento contable en las entidades territoriales, que no den cumplimiento a lo establecido en la Ley 1819 de 2016 y a los términos de los previsto en los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”, de la Resolución 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente

y sostenible”, de la Resolución 193 de 2016, expedida por la Contaduría General de la Nación – CGN, conllevará a las sanciones que el Código Disciplinario único califica como falta gravísima al tenor de lo dispuesto en el numeral 52, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 del Procedimiento de control interno contable incorporado mediante la Resolución N° 357 de 2008, las actividades administrativas dirigidas a la depuración de la información contable se deben realizar de forma permanente para garantizar que los saldos presentados en la contabilidad reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental. Como consecuencia de ello, en rigor, el proceso de saneamiento contable debería efectuarse con antelación a la entrada en vigencia del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, toda vez que esta última está orientada a reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública bajo unos nuevos criterios, más no a solventar problemas de calidad de la información contable.

Igualmente, es preciso señalar que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución N° 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6º, regirá a partir del 1º de enero de 2018.

Ahora bien, dada la coyuntura de coexistencia entre la migración a un nuevo Marco normativo y la disposición contemplada en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, lo aconsejable es que las entidades públicas territoriales efectúen el proceso de depuración ordenado en esta Ley, en el menor tiempo posible, de cara a garantizar la calidad de la información contable que servirá de base para efectuar la implementación de la nueva regulación contable.

No obstante, con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el Artículo 355 de la Ley en mención, la CGN emitió la Resolución N° 107 de 2017 mediante la cual, entre otros, se establece el procedimiento para la depuración contable. Dicha Resolución no realiza excepción alguna a los numerales 3.1 “Depuración Contable permanente y sostenibilidad”,

de la Resolución N° 357 de 2008, y 3.2.15 “Depuración Contable permanente y sostenible”, de la Resolución N° 193 de 2016, sino que clarifica las cuentas y subcuentas contables que deben utilizar las entidades territoriales en el saneamiento contable para los años 2017 y 2018, de acuerdo al Régimen de Contabilidad Público que esté aplicando en su momento, es decir, RCP Precedente hasta el 31 de diciembre de 2017 y Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2018, fecha en que termina el proceso de saneamiento ordenado por la Ley 1819 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000025601 DEL 04-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Identificación de los terceros beneficiarios de pagos, en los libros auxiliares

Doctor
JULIO ENRIQUE RAMOS JIMENEZ
Contador
Fiducoldex
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2017550000871-2, del 22 de febrero de 2017, donde solicita concepto frente al procedimiento que se debe adelantar en la contabilidad del Patrimonio Autónomo – PROCOLOMBIA, cuando se trata de la identificación del tercero (identificación fiscal) en la adquisición de bienes y servicios.

La anterior, por cuanto la Contraloría reporta un hallazgo al considerar que en el registro contable de las compras de estos bienes se debe identificar como el tercero a la Fiduciaria, es decir, al NIT asignado por la DIAN para la administración de todos los fideicomisos incluido este P.A. (Numeral 5 Art 102. -E.T.) el cual corresponde a Nit. 830.054.060-5

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1031

Compilado a 29 de diciembre de 2017

El Marco conceptual del nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 000068 de 2016, emitida por la DIAN, señala al grupo de obligados a suministrarle información por el año gravable 2017, lo mismo que el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para ello. En el Artículo 18, numeral 18.2, se indican las responsabilidades a cargo de las Sociedades Fiduciarias y la información que éstas deben suministrarle, ordenando lo siguiente:

“18.12. Información de los órganos que financien gastos con recursos del tesoro nacional. De acuerdo con lo establecido en el artículo 2.8.4.3.1.2. del Decreto N° 1068 de 2015 - Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, los Secretarios Generales de los órganos que financien gastos con recursos del Tesoro Nacional, o quienes hagan sus veces, deberán informar los pagos efectuados y las retenciones practicadas en el año gravable, así: (...)

18.11.3. La información de los pagos o abonos en cuenta realizados con recursos del fideicomiso deberá reportarse en el Formato 1014 Versión 1, identificando a cada una de las personas o entidades beneficiarias de los pagos o abonos en cuenta y las retenciones practicadas o asumidas durante el año, indicando el número, el tipo y el subtipo de fideicomiso, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 18.2 del artículo 18 de la presente Resolución. (...)

PARÁGRAFO 2. Corresponde a las sociedades fiduciarias reportar la información relacionada con los fideicomisos que ella administre, de conformidad con los términos previstos en el numeral 18.11 del artículo 18 de la presente Resolución.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 106, se señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución Nº 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley Nº 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública. El anexo de la citada Resolución, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.2 y 3.4 del mismo, se señala:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En cumplimiento del contrato de fiducia mercantil, la Sociedad Fiduciaria debe implementar libros de contabilidad auxiliares que contengan los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en comprobantes de contabilidad y documentos que sirvan de soporte a cada registro, donde se identifique a cada uno de los terceros con los cuales se efectúan las transacciones.

En desarrollo de lo dispuesto por la CGN en el Anexo de la Resolución N° 357 de 2008, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP, deben documentar sus políticas y demás prácticas contables que implementen a su interior, las cuales deben adoptarse en procura de lograr la representación fiel de los sucesos que se registran en el sistema de información.

En el numeral 3.4 del anexo a la Resolución antes citada se establece la obligación de identificar de manera individual los bienes, derechos y obligaciones de las entidades, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

La individualización del tercero, debe hacerse en función del beneficiario real de la erogación registrada, con independencia que los trámites se surtan a través un administrador de los recursos, como lo es en este caso la Sociedad Fiduciaria.

Como consecuencia de lo anterior, las entidad de establecer adecuadas políticas y procedimientos de control interno contable, de tal forma que le permitan atender adecuadamente los requerimientos internos y externos, como ocurre en el caso de la DIAN, entidad que exige a las sociedades fiduciarias la identificación de cada una de las personas o entidades beneficiarias de los pagos o abonos en cuenta y las retenciones practicadas o asumidas durante el año; por tanto, se requiere efectuar el registro identificando al tercero beneficiario del pago final.

CONCEPTO No. 20172000025751 DEL 05-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Códigos de las subcuentas contables para realizar el reconocimiento del derecho y del ingreso del Impuesto Nacional al Carbono

Doctora

MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON

Subcontadora General de la Nación

Subcontaduría de Centralización de la Información

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017812, del día 31 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“Solicitamos amablemente nos indiquen los códigos de las subcuentas contables a utilizar para el reconocimiento del derecho y del ingreso del Impuesto Nacional al Carbono, creado con el artículo 221 de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2015.”

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015 “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece lo siguiente:

“Que en relación con la estructuración de planes o catálogos de cuentas, el numeral 3.1.1 de la política de regulación contable pública, contenida en el documento Estrategia de

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1035

Compilado a 29 de diciembre de 2017

convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de contabilidad del Sector Público (NICSP), estableció lo siguiente: “La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGN), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.”

Ahora bien, la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, establece en su artículo 221, lo siguiente:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero...”(Subrayado fuera de texto)

No obstante, el concepto DIAN con N° 000S2017003259 del día 10 de febrero de 2017, cita en su numeral 2:

“...se propone la creación del “Impuesto al carbono”, como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 por la cual se promulgó la reforma tributaria estructural, crea un nuevo tributo denominado Impuesto nacional al carbono, este busca compensar y reducir la emisión de CO₂ y en consecuencia los niveles de contaminación.

Ahora bien, para el reconocimiento contable se deberá registrar el derecho y el ingreso correspondiente al Impuesto nacional al carbono, en las subcuentas contables 130575 Otros impuestos nacionales, de la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL y 410575 Otros impuestos nacionales, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20172000026921 DEL 15-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Instructivo 002 de 2015 para eliminar los saldos acumulados en las cuentas 3235 SUPERAVID POR DONACION y 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO

Doctora
LUZ STELLA GIRALDO G.
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca CVC
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500010542, del 22 de febrero de 2017, donde solicita se le indique la cuenta en donde se deben registrar los saldos acumulados en las cuentas 3235 Superávit por Donación y 3255 Patrimonio Institucional Incorporado, en desarrollo de la transición al nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno; por cuanto éstas no aparecen en el Catálogo General de Cuentas emitido por la CGN mediante Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual la CGN señaló los procedimientos a aplicar para la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 1, dispone lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 (2017 en virtud del artículo 2 de la Resolución 693 de 2016) para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Instructivo antes citado, en el numeral 1.3.1., establece lo siguiente:

a. Otras normas

1.3.1 Transferencias – entidad que recibe los recursos

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo de la cuenta Superávit por Donación, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El saldo acumulado en la cuenta 3235 superávit por donación debe eliminarse afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, tal como lo establece la CGN en el numeral 1.3.1. del Instructivo 002 de 2015.

En lo que corresponde al saldo acumulado al 31 de diciembre de 2017 en la cuenta 3255 Patrimonio institucional incorporado, la entidad debe tener en cuenta lo siguiente:

- A la fecha de la transición, la entidad debe reclasificar las partidas reconocidas previamente en las subcuentas 325525 a 325527 de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO hacia la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL.
- El saldo de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO que subsista después de la anterior reclasificación, debe cancelarse contra la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20172000026931 DEL 15-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta para reconocer la tarifa Obligaciones Urbanísticas dentro del Catálogo General de Cuentas y el procedimiento si la cuenta por cobrar supera el 5% del total de la cuenta

Doctora
DALMA VANESSA NARVÁEZ PABÓN
Consultor

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500001092, el día 12 de enero de 2017, mediante la cual consulta:

“El catálogo (Sic) General de cuentas adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante la resolución 620 del 26 de noviembre de 2015, señala lo siguiente:

1305— IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL: Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y 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.

OBLIGACIONES URBANÍSTICAS: Es la contribución en dinero o áreas de terreno que son entregadas al Municipio de Envigado de manera obligatoria y a título gratuito por efecto de las diferentes actuaciones urbanísticas realizadas por el propietario y que son

destinadas por la Entidad Territorial para la conformación de zonas verdes de protección ambiental, vías, equipamiento colectivo, espacio público en general; el hecho generador lo constituye la expedición de la correspondiente licencia urbanística, previa liquidación y pago o acuerdo de pago de la obligación urbanística. LA TARIFA: Todo predio ubicado en suelo urbano o de expansión urbana, con área mayor o igual a trescientos metros cuadrados en el que se desarrollen a través de licencias urbanísticas tres o más unidades inmobiliarias o de destinación, tendrá las obligaciones para cesión de espacio público y equipamiento según la zona de densidad donde se ubique y su respectivo estrato socio-económico como se indican en las tablas N° 30 y 31 del Acuerdo 010 de 2011

Solicito respetuosamente a ustedes me expliquen de una forma clara y concreta en que cuenta se reconocerá las obligaciones urbanísticas dentro del catálogo General de cuentas, si al presentarse el caso que la cuenta por cobrar supera el 5% del total de la cuenta si se llevará a otros impuestos municipales y no se detalla dentro de las subcuentas de la cuenta 1305— IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual aplicable a las Entidades de Gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expresa:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

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

4.1 características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

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

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 una entidad.(...)(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

“1305 IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y 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”(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, para el registro de las Obligaciones Urbanísticas, al generarse la contribución respectiva, se debitará la cuenta 130585 Otros impuestos municipales, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas la información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad.

En el Nuevo Marco Normativo, en el evento en que la cuenta Otros impuestos municipales supere el 5% del total de la cuenta, deberá revelarse en función de su materialidad, teniendo presente que de conformidad con el Marco normativo para Entidades de Gobierno se considera que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y que influye en los usuarios en la medida en que sea material y tenga valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus Políticas Contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

CONCEPTO No. 20172000029891 DEL 06-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y aplicación del Nuevo Marco Normativo

Doctor

CESAR AUGUSTO POLANIA RAMIREZ

Contador Público

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001827-2, del día 05 de abril de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) El Instituto de Deportes del Municipio fue creado mediante Acuerdo del Concejo Municipal con autonomía presupuestal. Este Instituto tiene código registrado ante la Contaduría General de la Nación y recibe transferencia de recursos del Municipio para sus gastos de funcionamiento. Adicionalmente recibe recursos económicos producto de la prestación de servicios a particulares u otras entidades públicas. En razón a lo anterior, el Instituto de Deportes debe realizar el proceso de preparación y aplicación de las NICSP de manera independiente a la Alcaldía o se debe agregar al proceso de esta última?

De otra parte, el Instituto de Cultura del Municipio fue creado igualmente mediante Acuerdo del Concejo Municipal pero no solicito código a la Contaduría General de la Nación. Sin embargo, tiene autonomía presupuestal, recibe transferencias del Municipio y otros recursos de particulares. Este instituto debe realizar el proceso de preparación y aplicación de las NICSP de manera independiente a la Alcaldía, o se debe agregar al proceso de esta última?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4 referente a la entidad contable pública del documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta

a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 5.2.3 del mismo documento señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP.

Con respecto a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas, ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo tanto, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones deberán aplicar el nuevo Marco Normativo a partir del 1° de enero de 2018, independientemente de si tienen o no el código institucional para reportar directamente a la CGN por medio del CHIP.

Dado que los Institutos de Deporte son organismos descentralizados, le corresponde de manera independiente al Ente Territorial al cual se encuentren adscritos, implementar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000030241 DEL 07-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de la Resolución 4 de 1960 para efectos contables y bases para la definición de requerimientos del aplicativo contable.

Doctor
ASDRUBAL ROPERO PÉREZ
Contador almacén
Municipio de Maní, Casanare.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011662, del 08 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que como consecuencia de la aplicación del nuevo Marco Normativo, la entidad contratará una actualización del aplicativo contable. Sin embargo, dicho aplicativo utiliza para los registros y elaboración de informes el Índice Universal de Inventarios, dispuesto en la Resolución 04 de 1960.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre los siguientes aspectos:

- ¿La Resolución 04 de 1960 se encuentra actualmente vigente?
- ¿Cómo se puede exigir al proveedor del aplicativo que realice los ajustes para que el sistema utilice el catálogo de cuentas emitido por la CGN?

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

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1044

Compilado a 29 de diciembre de 2017

La Resolución 628 de 2015, la cual incorpora el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, menciona en su numeral 5.2.3, relativo al Marco Normativo para entidades de Gobierno, que:

“(…)

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 del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas plantea que:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Resolución 04 de 1960 fue expedida por la Contraloría General de la República y sus efectos se orientan a los asuntos propios del Control fiscal, razón por la cual no tiene incidencia de orden contable. Por lo tanto la vigencia de esta norma, no depende de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

Para los efectos propios de la contabilidad, la entidad deberá definir al proveedor los requerimientos para el aplicativo contable, sobre la base de los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación y revelaciones de los hechos económicos, contenidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones; y para efectos de la clasificación en los registros debe atenerse a la codificación establecida en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016.

Ahora bien, si para efectos distintos a los contables, la entidad requiere otro tipo de codificación de los activos, deberá efectuar las homologaciones respectivas, que permitan efectuar las correlaciones pertinentes, sin detrimento de los lineamientos definidos en el segundo párrafo de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20172000042841 DEL 24-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, incorporado mediante la Resolución N° 182 de 2017

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales.

Señor
 HECTOR FABIO CASTRO CALVO
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002861-2, del día 15 de junio de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe si conforme con lo establecido en la Resolución N° 182 de 2017, la cual incorpora el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, las entidades de gobierno no están obligadas a aplicar dicho Procedimiento durante los años 2017 y 2018. Adicionalmente, el consultante solicita se aclare lo siguiente:

- Durante la vigencia 2017 se presentan los estados financieros comparados 2017 con 2016.
- Durante la vigencia 2018 se publicarían sin comparar.
- Durante la vigencia 2019 ya como lo establece el párrafo transitorio del artículo 2 de dicha resolución.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 36 del Artículo 34 de la Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, dicta como deber de todo servidor público, entre otros, “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”. (Subrayado fuera del texto)

El Capítulo II, Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 7 relativo a la publicación de los estados contables básicos, establece las formalidades que deben cumplir las entidades contables públicas para la divulgación y publicación de los estados contables básicos, así:

“(…) El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental..” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 182 de 2017, mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, señala:

“ARTÍCULO 1º. (...) En el marco de sus competencias constitucionales y legales, la Contaduría General de la Nación expide este procedimiento con el objetivo de establecer los lineamientos para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002. (...)”

3.2. Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior. (...)

ARTÍCULO 2º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias.

Parágrafo transitorio: Las entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno presentarán la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, a partir de enero de 2019". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Las Entidades Contables Públicas incluidas dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se encuentran obligadas a publicar sus estados contables intermedios de cada mes, en el mes siguiente a la ocurrencia de los hechos económicos registrados, en un lugar visible y público para los usuarios de la información, dando cumplimiento a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, Ley 734 de 2002.

En consecuencia, con ocasión de la expedición del nuevo Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de viabilizar lo dispuesto en el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, la CGN emitió la Resolución N° 182 de 2017 mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, el cual será aplicado por las entidades de gobierno a partir del 1º de enero de 2018, exceptuando únicamente la presentación de la información comparativa mencionada en el numeral 3.2 del Procedimiento incorporado mediante la Resolución en mención, la cual se presentará a partir de enero de 2019.

Por lo anterior, si bien durante el año 2017 las entidades de gobierno no aplicarán lo dispuesto en la Resolución N° 182 de 2017, la publicación mensual de los informes de gestión, resultados, financieros y contables, y los estados contables intermedios que

corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental intermedios comparativos con los periodos anteriores, con base a lo definido en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos incorporado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, es una obligación que se gestó desde el momento de la entrada en vigencia de la Ley 734 de 2002.

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?
2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

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

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución Nº 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución Nº 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

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

CONCLUSIONES

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

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados

financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000036701 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo aplicable a los Cabildos Indígenas

Doctor

NORVEY TALAGA NOSCUE

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500024542, del día 12 de abril de 2017, en la cual se señala:

“La asociación de cabildos de la zona norte del Cauca, y La Asociación de Cabildos Indígenas de Toribio, Tacueyó y San Francisco “Proyecto nasa”, con nit: 900.029.407-5, (es la unión de los tres cabildos), son entidades de derecho público, de carácter especial con personería jurídica expedida por el ministerio del interior, con patrimonio propio y autonomía administrativa, cuyo objeto social es el desarrollo de las comunidades indígenas. ¿Está obligada a acogerse a la nueva normatividad sobre niif, teniendo en cuenta que se rigen por derecho propio y a que grupo se deben clasificar?”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece en el siguiente artículo:

“Artículo 286. Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2164 del 07 de diciembre del año 1995 “Por el cual se reglamenta parcialmente el Capítulo XIV de la Ley 160 de 1994 en lo relacionado con la dotación y titulación de

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1053

Compilado a 29 de diciembre de 2017

tierras a las comunidades indígenas para la constitución, reestructuración, ampliación y saneamiento de los

Resguardos Indígenas en el territorio nacional.”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 2º. Definiciones. Para los fines exclusivos del presente Decreto, establézcanse las siguientes definiciones:

Territorios indígenas. Son las áreas poseídas en forma regular y permanente por una comunidad, parcialidad o grupo indígena y aquellas que, aunque no se encuentren poseídas en esa forma, constituyen el ámbito tradicional de sus actividades sociales, económicas y culturales. (...)

Cabildo Indígena. Es una entidad pública especial, cuyos integrantes son miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por ésta, con una organización socio política tradicional, cuya función es representar legalmente a la comunidad, ejercer la autoridad y realizar las actividades que le atribuyen las leyes, sus usos, costumbres y el reglamento interno de cada comunidad. (...)

Artículo 21. Naturaleza jurídica. Los resguardos indígenas son propiedad colectiva de las comunidades indígenas en favor de las cuales se constituyen y conforme a los artículos 63 y 329 de la Constitución Política, tienen el carácter de inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Los resguardos son una institución legal y sociopolítica de carácter especial, conformada por una o más comunidades indígenas, que con un título de propiedad colectiva que goza de las garantías de la propiedad privada, poseen su territorio y se rigen para el manejo de éste y su vida interna por una organización autónoma amparada por el fuero indígena y su sistema normativo propio.

Parágrafo. Los integrantes de la comunidad indígena del resguardo no podrán enajenar a cualquier título, arrendar por cuenta propia o hipotecar los terrenos que constituyen el resguardo.

Artículo 22. Manejo y administración. Las áreas que se constituyan con el carácter de resguardo indígena serán manejadas y administradas por los respectivos cabildos o autoridades tradicionales de las comunidades, de acuerdo con sus usos y costumbres, la legislación especial referida a la materia y a las normas que sobre este particular se adopten por aquellas. Parágrafo. Cuando las comunidades acostumbren producir en parcelas familiares y hagan asignaciones de solares para tal efecto, el cabildo o la autoridad tradicional elaborará un cuadro de las asignaciones que se hayan hecho o

hicieren entre las familias de la parcialidad, las cuales podrán ser objeto de revisión y reglamentación por parte del Incora, con el objeto de lograr su redistribución equitativa entre todas las familias que la conforman y cumplir con la función social de la propiedad del resguardo establecida por la Constitución Política y la Ley 160 de 1994. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Decreto No. 1953 del 07 de octubre de 2014 expedido por el Ministerio del Interior “Por el cual se crea un régimen especial con el fin de poner en funcionamiento los Territorios Indígenas respecto de la administración de los sistemas propios de los pueblos indígenas hasta que el Congreso expida la ley de que trata el artículo 329 de la Constitución Política”, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 4. Asociaciones para la Administración Conjunta de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones. Los resguardos podrán igualmente asociarse para efectos de administrar y ejecutar los recursos de la asignación especial del SGP, siempre que acrediten los requisitos establecidos en el presente Decreto para administrar dichos recursos. Para estos efectos las asociaciones de que trata el presente artículo serán consideradas como personas jurídicas de derecho público especial.

Estas entidades tendrán un órgano colegiado, integrado por autoridades propias de los resguardos o Territorios Indígenas que las conforman, así como un representante legal, y deberán registrarse ante el Ministerio del Interior.

Para la conformación de las asociaciones de que trata el presente Decreto se tendrá en cuenta la Ley de origen, derecho propio o derecho mayor de los respectivos pueblos indígenas que lo conforman.

Artículo 20. Ejecución de recursos. Los actos o contratos que expidan o celebren los Territorios Indígenas, según sea el caso, para la ejecución de los recursos a que hace referencia el presente Decreto, se regirán por las normas del Estatuto Orgánico de Presupuesto, el Estatuto de Contratación Estatal, las normas contables que para este efecto defina la Contaduría General de la Nación y las demás disposiciones complementarias, y por las disposiciones vigentes para aquellos sectores en los cuales haya sido certificado. (...)

Artículo 24. Presentación de informes. Los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas que tengan a cargo la administración y ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones, según el caso, deberán diligenciar y presentar los informes y formatos que sean requeridos por las entidades del orden nacional, y por los organismos de control, en

los términos y condiciones establecidas en el presente Decreto y en las demás normas vigentes.

Artículo 38. Reglas particulares. La Estrategia de Monitoreo, Seguimiento y Control Integral al uso de los recursos asignados a los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas que administren y ejecuten recursos de la asignación especial se efectuará bajo los criterios establecidos por las normas presupuestales, contractuales, fiscales, institucionales, administrativas y sectoriales, en el marco de lo establecido en este Decreto.

Para efectos de lo establecido en el inciso anterior, la Contraloría General de la República, la Contaduría General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, adoptarán reglas particulares con la participación de los pueblos indígenas en la Mesa Permanente de Concertación Nacional con los Pueblos y Organizaciones Indígenas. Así mismo llevarán a cabo una adecuación institucional que permita el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales en relación con la administración y ejecución directa por parte de los Territorios Indígenas o Resguardos Indígenas Certificados de los recursos de que trata el presente Decreto.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescribe en su numeral primero:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, de donaciones privadas o de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de sus administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la

norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos a que se obligan las entidades.

De acuerdo con la organización administrativa, las entidades de gobierno pueden hacer parte del nivel nacional o territorial. En el nivel nacional se encuentran, entre otras: ministerios, departamentos administrativos, unidades administrativas especiales, superintendencias, corporaciones autónomas regionales, establecimientos públicos, agencias gubernamentales y universidades. Por su parte, en el nivel territorial se encuentran, entre otros: gobernaciones, alcaldías y establecimientos públicos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los Cabildos Indígenas son entidades públicas atípicas con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, lo conforman miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por esta, sus funciones están orientadas a representar legalmente a las comunidades o resguardos ubicados en los territorios indígenas, así mismo, al ser los Cabildos entidades públicas especiales, pueden ejercer sus funciones de conformidad con sus propias normas y procedimientos, y por expresa disposición del Decreto 1953 de 2014 les corresponde aplicar la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación.

En efecto, los Cabildos Indígenas que cumplan las condiciones establecidas en los Decretos 2164 de 1995 y 1953 de 2014, al manejar recursos del Sistema General de Participaciones o de las apropiaciones presupuestales, están obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y, producir estados, informes y reportes contables.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2018 deberán aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, al ser entidades que se caracterizan por no tener ánimo de lucro, generar bienestar a la comunidad, obtener gran parte de sus recursos del Sistema General de Participaciones que corresponde a los recursos de la Nación, entre otros.

Bajo este contexto, los Cabildos Indígenas no aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera que corresponden a normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local mencionada en los párrafos inmediatamente anteriores.

Por otra parte, se anexa copia del concepto emitido por la Oficina Jurídica de la Contaduría General de la Nación, donde se precisan la documentación que deben allegar para la expedición de los códigos institucionales

CONCEPTO No. 20172000042491 DEL 18-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Indicadores para el ajuste del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo por efecto de la transición.

Doctora

ARAMINTA BELTRÁN URREGO

Secretaria General

Cancillería Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-002613-2 del 31 de Mayo de 2017, mediante la cual consulta cuál es el índice general o específico de precios a que se refiere el Instructivo 002 de 2016 para determinar los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 de los bienes de propiedad, planta y equipo que la entidad posee en el exterior y que en la actualidad están reconocidos en la contabilidad del Ministerio como bienes de uso permanente sin contraprestación.

Telefónicamente se aclara que estos bienes son adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, pero utilizados por el Ministerio.

CONSIDERACIONES

- Para efecto de determinar el valor de los bienes de propiedad, planta y equipo, el Instructivo 002 de 2016 determina para las entidades de Gobierno que aplicarán la normatividad relacionada con la Resolución N° 533 de 2015, que para efecto de la medición de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo se utilizará alguna de las siguientes alternativas:

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; en donde para determinar el valor del bien a los elementos del costo se aplicará lo señalado por este instructivo.
- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento, las cuales a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En primer término, los saldos que a 31 de diciembre de 2017 presente la entidad en la cuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, en la preparación de los saldos iniciales se tratarán como una Reclasificación por convergencia a la cuenta 314590-Otros impactos por transición de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, identificando en cuentas auxiliares los ajustes del patrimonio.

Ahora, para aplicar el literal d) punto iii) del numeral 1.1.9. a que se refiere el Instructivo 002 de 2015 para la medición de las propiedades, planta y equipo, la entidad tomará como base el último avalúo que de acuerdo con el Manual de Procedimientos del RCP vigente, debía realizarse cada tres años. Es este avalúo es el que podrá actualizarse ajustado con un índice general o específico de precios.

Respecto de los índices que la entidad podrá acoger para realizar el ajuste, deberá acudir a los indicadores de la autoridad respectiva del País donde se encuentren ubicados los bienes, para cuyos efectos se entenderá que el índice general corresponde al comportamiento de los precios del sector económico en que se encuentre comprendido un bien, en tanto que el índice específico hace referencia al comportamiento de los precios en forma más particularizada al tipo de bien a actualizar.

La entidad deberá elegir el índice que mejor se ajuste, según las características propias y el objeto particular que desarrolla, para determinar la medición fiable de sus propiedades, planta y equipo. En caso de no encontrar un índice ajustado a los criterios anteriormente señalados, podrá utilizar el IPC.

CONCEPTO No. 20172000042651 DEL 21-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Definición de las políticas contables bajo el Nuevo Marco Normativo

Doctor
ALFONSO BOGOTÁ PRIETO
Profesional Especializado
Secretaría de Hacienda del Municipio de Soacha
Soacha -Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002928-2, del día 20 de junio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En relación con las políticas de convergencia que las entidades territoriales deben desarrollar, frente a las normas internacionales de contabilidad para el sector público, (NICSP), se pregunta, si entidades como la Contraloría Municipal, Personería, Concejo Municipal, y el Instituto de Recreación y Deportes (IMRD) en virtud de la autonomía administrativa que le es propia a cada una de ellas, deben desarrollar sus propias políticas de convergencia, o por el contrario deben observar las que establece el municipio?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4 referente a la entidad contable pública del documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 5.2.3 del mismo documento señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.1 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala “(...) Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las

características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida. (...)”

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP.

Entre tanto, con relación a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas (ECP), ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo anterior, si bien el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los criterios y políticas generales, corresponde a cada ECP elaborar, desarrollar y aplicar las políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Ahora bien, los concejos municipales, las personerías y las contralorías municipales, que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del ente territorial, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.

Por su parte, en relación con el Instituto de Recreación y Deportes del Municipio, dado que es un organismo descentralizado, le corresponde definir y desarrollar las políticas contables de manera independiente al ente territorial al cual se encuentre adscrito, con base al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000043361 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Políticas relacionadas con la valoración de activos intangibles

Doctor

GONZALO QUINTERO PERILLA

Jefe Área Financiera

Presidencia de la República

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029942, del 23 de junio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“De acuerdo con la estrategia de modernización de la regulación contable y en especial con el desarrollo de la implementación de la Resolución 533 de 2015 y su marco normativo, agradezco su apoyo para indicar los lineamientos o políticas relacionadas con la valoración de activos intangibles, particularmente el software; en razón a que las entidades consultadas como el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones no tiene lineamientos para estandarizar este tipo de clasificación y su impacto.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 533 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada 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.”

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1063

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Para efectos de la implementación del marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, la Contaduría General de la Nación- CGN expidió el instructivo 002 de 2015 que en su numeral 1.1.14 Activos intangibles ordinal b) establece:

“b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

ii) Identificar los intangibles provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlos por el valor del mercado o costo de reposición del activo en la fecha de inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Identificar los intangibles desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con el desarrollo del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. De dicho valor, deducir los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. La diferencia entre el costo calculado según lo señalado anteriormente y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

v) Identificar los activos intangibles que tienen vida útil finita y los que tienen vida útil indefinida.

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación(...)

Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

vii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

ii) Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que correspondan al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iv) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

d) Realizar el ajuste contable para eliminar los activos intangibles formados que la entidad haya reconocido a 31 de diciembre de 2016 junto con sus amortizaciones asociadas, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. .”

En el numeral 1.5.2 medición inicial parte 2 Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

1.5.2.1 Activos intangibles adquiridos: El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.(...).

Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valor de mercado; a falta de este, por el valor del mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...).

1.5.2.2. Activos intangibles generados internamente: 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 período 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.

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 entidad. 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 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

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 la formación del personal que trabaje con el activo.(...).

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido, seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los lineamientos y políticas generales para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los activos intangibles, de tal manera que le corresponde a las entidades desarrollar y aplicar dichas políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Adicionalmente, con ocasión a la implementación de la nueva regulación contable, la CGN emitió el Instructivo N° 002 de 2015 con el fin impartir las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, entre las cuales se encuentran las instrucciones para la medición inicial de activos intangibles, que incluye, entre otros, los software adquiridos o desarrollados internamente, y las cuales se encuentran transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Una vez implementado el nuevo Marco Normativo para las entidades de gobierno, la norma de activos intangibles establece que para los intangibles adquiridos la medición inicial será al costo y para los activos intangibles generados internamente, la base de medición corresponde a la suma de los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo realizados durante la fase de desarrollo del bien.

Por otro lado la Contaduría General de Nación ya se ha pronunciado respecto al tema de activos intangibles en los siguientes radicados 20162000028791, 20162000034721, 20162000034631, 20162000037491, 20162000037571, 20162000030471, 20172000000941, 20172000002311 de los cuales se adjunta copia, para los efectos que puedan ser de utilidad en sus propósitos.

CONCEPTO No. 20172000044361 DEL 09-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Modelo de manual de políticas contables

Doctor

JHON JAIRO MINGAN ROJAS

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20175500033162, del 17 de julio de 2017, mediante la cual solicita información respecto a un “modelo de manual de políticas contables que deberán llevar las entidades de gobierno según el nuevo marco normativo (Resolución 533 de 2015)”.

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

CONSIDERACIONES

El capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones” del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, enuncia:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco normativo para entidades de gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

Dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las políticas contables tendrán que ser diseñadas por la entidad tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, estas deben establecerse de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y reportar información relevante, completa, neutral y libre de errores significativos.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación no define un modelo de manual de políticas contables, dado que estas se determinan en consonancia con lo prescrito en las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno atendiendo los hechos económicos y especificidades de cada entidad. Estos hechos y particularidades se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, los criterios de materialidad y la relevancia de los hechos, entre otros.

CONCEPTO No. 20172000047871 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación cronograma de la Resolución N° 193 de 2016

Doctor

ARTURO MERCADO SALCEDO

Equipo de Fortalecimiento del Sistema de Control Interno Distrital

Veeduría Distrital

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003231-2, del día 17 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre los tiempos de aplicación contemplados en la Resolución 193 de 2016 en lo que concierne a la evaluación del control interno contable y la encuesta, son los aplicables a la vigencia o existe una modificación a la Resolución en lo que corresponde a la metodología a aplicar para la evaluación del 2017.

Tomando en cuenta que la Resolución 193 de 2016, en el artículo 5° establece que las entidades de gobierno deberán implementar el procedimiento de evaluación del control interno contable para la vigencia 2017 y presentar el informe anual de evaluación del control interno contable de acuerdo al procedimiento en 2018. Así mismo que la Resolución N° 533 de 2015 fue modificada por la Resolución N° 693 de 2016, “por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 693 de 2016 de la CGN, en el Artículo 6° establece:

“ARTÍCULO 6°. Modifíquense los artículos 5° y 6° de la Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los cuales quedaran así:

ARTÍCULO 5°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016.

Asimismo, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018. De igual manera, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2019, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, y el correspondiente al año 2017 deberá ser reportado en el año 2018, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

(...)

ARTÍCULO 6°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2017 para las empresas y a partir del 1° de enero de 2018 para las entidades de gobierno. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, y de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 693 de 2016, se desprenden las siguientes conclusiones:

1) El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2017 se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 357 de 2008.

2) La aplicación de la Resolución N° 193 de 2016 en lo concerniente al Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la encuesta para Entidades de Gobierno se realizará a partir del 1° de enero de 2018.

3) El primer informe por parte de las Entidades de gobierno, relacionado con lo dispuesto en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se presentará en el año 2019 y versará sobre el año 2018.

Con posterioridad a la Resolución N° 693 de 2016, la CGN no ha expedido ninguna norma que modifique el cronograma de aplicación del Procedimiento relacionado con la evaluación del control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000047821 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencia del evaluador de activos y aprobación de la metodología utilizada.

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Directora Distrital de Contabilidad

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003216-2 del 13 de Julio de 2017, en la cual hace referencia a lo indicado por la CGN en el concepto 20172000000311 de 5 de enero de 2017, dirigido a la Doctora Ana María Lombana, Gerente financiero del Municipio de Cagua, en donde señalaba:

”Respecto a la dificultad manifestada por el Municipio para determinar los saldos iniciales en la fecha de transición de los predios mencionados en el punto inmediatamente anterior como consecuencia de la falta de recursos económicos para contratar avalúos técnicos; es relevante mencionar que para efectos meramente contables, la Contaduría General de la Nación no exige la contratación de terceros externos para la realización de

los avalúos técnicos, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio para las entidades, evitando de esta manera erogaciones significativas.

En razón de lo anterior, el Municipio puede efectuar avalúos técnicos con personal de la entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos.

Ahora bien, conviene señalar que las metodologías seleccionadas por el Municipio para la realización de los avalúos, deben ser de reconocido valor técnico, a fin de garantizar que la información represente fielmente los hechos económicos y que diferentes observadores independientes; debidamente informados, alcancen un acuerdo sobre la fidelidad de los valores presentados y las descripciones reveladas en sus estados financieros, de modo que se garantice el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales y de mejora de la información financiera útil.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con este concepto, atendiendo lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013, que establece condiciones específicas para adelantar los avalúos que podrían interpretarse de manera diferente a lo conceptuado por la CGN, el Distrito Capital pregunta:

1. Se cuenta con algún fundamento jurídico o contable que determine que para los avalúos con fines contables no necesariamente deben seguir lo indicado en la Ley del evaluador.
2. Cuando se señala que las metodologías deben ser de reconocido valor técnico, estas deben estar avaladas por alguna autoridad competente u organismo en el país?

CONSIDERACIONES

El Artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones señala: ***“Inscripción y requisitos.*** La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los

bienes a avaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a avaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a avaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el parágrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimende transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del avaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)”

Por su parte, el Artículo 6° del Decreto 556 de 2014 reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señala: “Certificados académicos. La formación académica de los avaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.”

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como avaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública las Normas adoptadas mediante la Resolución 533 de 2015 en el Marco Conceptual determina que la información financiera debe atender a unas características cualitativas definidas como “los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición

de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.(...)

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad. (...)

4.2.1. Verificabilidad. La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, regularon la actividad del evaluador y determinaron los requisitos para ejercerla, como son la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Evaluador en el Registro Abierto de Evaluadores-RAA, aspectos que no se han desconocido en el concepto de la CGN en la medida que al señalar, “puede efectuar evaluos técnicos con personal de la

entidad, o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para realizarlos”, deberá entenderse que el personal que realiza el avalúo de los activos, tiene la formación necesaria para determinar con fidelidad el valor de los bienes examinados y la idoneidad corresponderá al cumplimiento de los requisitos que en los términos de la Ley 1673 de 2005 se exigen a quien los realiza.

En consecuencia, el fundamento legal no sería diferente a la normatividad vigente para el desempeño de la actividad de evaluador.

2. En relación con la aprobación o aval a las metodologías que utilice la entidad para la realización de los avalúos, la CGN no está facultada para señalar quien debe aprobarlas o no, lo que si deberá garantizar la entidad cuando determina la política en este sentido, es que la información suministrada para la preparación de la información financiera debe permitir que ésta última cumpla con las características cualitativas de Representación fiel y Verificabilidad, esto es que para la valoración de los activos se hayan incorporado la totalidad de sus elementos en forma neutral, libre de error y verificable.

CONCEPTO No. 20172000048071 DEL 11-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Competencia del evaluador de activos

Señor Mayor General
OMAR RUBIANO CASTRO
Director Administrativo y Financiero
Policía Nacional
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-003350-2 del 25 de Julio de 2017, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de continuar realizando los avalúos con el personal adscrito a esa Institución, capacitado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC y la Lonja de Bogotá.

CONSIDERACIONES

El Artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones señala: **“Inscripción y requisitos.** La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Evaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)

Por su parte, el Artículo 6° del Decreto 556 de 2014 reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señala: “ Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de

que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes.
(Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública las Normas adoptadas mediante la Resolución 533 de 2015 en el Marco Conceptual determina que la información financiera debe atender a unas características cualitativas definidas como “los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.(...)”

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

4.1.2. Representación fiel. Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad. (...)

4.2.1. Verificabilidad. La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente

completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Ley 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, regularon la actividad del evaluador y determinaron los requisitos para ejercerla, como son la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autoregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Evaluador en el Registro Abierto de Evaluadores-RAA.

En consecuencia, el personal que la Entidad designe para tales efectos deberá cumplir los requerimientos determinados en la Ley 1673 de 2013.

CONCEPTO No. 20172000054901 DEL 28-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones en los Colegios públicos

Señor

OSCAR MARRUGO

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201755000359222, del 01 de Agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

- ¿Los colegios públicos deben llevar contabilidad bajo los marcos contables bajo NIIF?

- ¿Que normatividad regula y decreta los marcos técnicos contables a aplicar?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 533 de 2015 expedida por la CGN, establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada 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.

ARTÍCULO 2°. **Ámbito de aplicación.** El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1° de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de las Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el manual de estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde a la función económica que desarrolla de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015.

ARTÍCULO 3°. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2.3 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

Este Marco normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno. (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades 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. (Subrayado fuera de texto)

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 los criterios; 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.

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)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de

reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

Las Guías de Aplicación son documentos que no son de carácter vinculante y que ejemplifican por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante.

El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para la preparación de estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con respecto de la pregunta, “¿si Los colegios públicos deben llevar contabilidad bajo los marcos contables bajo NIIF?”,

Los Colegios públicos no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional y no están orientadas al quehacer misional de estos. En su defecto, deben aplicar la norma local expedida por el regulador competente, en este caso, la regulación expedida por la CGN.

Con respecto a “¿Que normatividad regula y decreta los marcos técnicos contables a aplicar?, La contabilidad de los Colegios públicos deben implementarse con base en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedido por la CGN.

CONCEPTO No. 20172000062691 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Consolidación de Estados Financieros con sus diferentes Entes Descentralizados

Señor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario

Secretaria de Hacienda

Envigado

Dirección Financiera y Contable

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500037782, del 18 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Las Entidades de Gobierno, las cuales se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 modificada por la Resolución 693 de 2016, están obligadas a realizar el proceso de consolidación de estados financieros con sus diferentes entes descentralizados

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 533 de 2015 expedida por la CGN, en el capítulo VI Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones establece:

2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

La Contaduría General de la Nación preparará y presentará los estados financieros consolidados del Gobierno Nacional (CGN), de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cual definirá los criterios a aplicar.

Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos

estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control. (Subrayados fuera de Texto)

2.1. Concepto de control

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando a) tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) tiene la capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en la capacidad actual de la entidad para dirigir las actividades relevantes de la controlada. Las actividades relevantes son las que pueden afectar, de manera significativa, la forma o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o los riesgos que asume, por el control ejercido sobre otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros.

Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de tal forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos asociados a la controlada corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio cuya responsabilidad inicial es de la controlada.

Son indicios de existencia de control, los siguientes:

a) El control administrativo, consagrado en las disposiciones legales, que se materializa en la capacidad que tiene una entidad para coordinar funciones, actividades y políticas de otra entidad.

b) La dependencia económica que se origina en la asignación de recursos para crear entidades o para garantizar su sostenibilidad.

c) La participación patrimonial mayoritaria que se materializa en la facultad de la entidad para definir las políticas operativas y financieras de otra entidad.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con relación a la consolidación de la información contable, las Entidades del orden Nacional y Territorial no están obligadas a realizar el proceso de consolidación de estados financieros con sus diferentes entes descentralizados; sin embargo si la elaboración y la presentación de los Estados Contables consolidados es una herramienta para la Entidad que sirve como soporte para el análisis de la información financiera, podrán presentarlos teniendo en cuenta que para ello deberán incluir todas la Entidades sobre la cual se tenga control, de conformidad con lo preceptos transcritos en las anteriores consideraciones.

CONCEPTO No. 20172000062701 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Implementación de la nueva regulación contable en las contralorías territoriales.

Doctor

JHON JAIRO SALAZAR BARRAGAN

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042302, del día 18 de septiembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

- ¿Cuál sería el manejo en la implementación de las normas internacionales en las contralorías territoriales?

- ¿Cuál es el tiempo de su implementación?
- ¿Las políticas deberían ser diferentes a las de la gobernación siendo que estas son netamente dependientes en sus recursos?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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”. (Subrayado fuera del texto)

En el Artículo 4 de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones se incorpora el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, comprendido por dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación:

“(…) Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- 4.1. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- 4.2. Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- 4.3. Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018
- 4.4. Estado de flujo de efectivo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo 1. Los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior.” (Subrayado fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación (CGN) emitió el concepto con número de radicado 20172000042651, del día 21 de julio de 2017, dirigido al doctor Alfonso Bogotá Prieto, de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soacha, sobre la preparación de las políticas contables en los Municipios, Contralorías Municipales, Personerías y Concejos Municipales, señalando lo siguiente:

“(…)… con relación a su inquietud, le corresponde a todas las entidades contables públicas (ECP), ya sea como unidades jurídicas, administrativas o económicas, tal como lo define el documento denominado Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. Por lo anterior, si bien el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones establece los criterios y políticas generales, corresponde a cada ECP elaborar, desarrollar y aplicar las políticas ajustadas a sus condiciones y características particulares.

Ahora bien, los Concejos Municipales, las Personerías y las Contralorías Municipales, que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del ente territorial, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Ahora bien, con relación a su primera inquietud, a la fecha la Contaduría General de la Nación (CGN) no ha expedido ni expedirá un procedimiento dirigido específicamente a las Contralorías Territoriales para la implementación de la nueva regulación, toda vez que la normatividad expedida por este organismo regulador tiene carácter genérico y obliga transversalmente a todas las entidades de Gobierno, dentro de las cuales están contemplados los organismos de control fiscal, de manera que es decisión de tipo administrativo de la entidad establecer los planes de acción correspondientes para la implementación de la nueva regulación contable, conforme a los plazos y requisitos que establezca la CGN, siguiendo las directrices definidas en el Instructivo N° 002 de 2015, el cual puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co, en la siguiente ruta: **NORMATIVA/NORMOGRAMA/INSTRUCTIVOS/2015**.

Para lo anterior y con respecto a su segunda inquietud, el Artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por el Artículo 1º de la Resolución N° 693 de 2016, incorpora el cronograma de aplicación del nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, transcrito en las consideraciones del presente concepto, en el cual se establece un periodo de preparación obligatoria, comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución en mención y el 31 de diciembre de 2017, y un periodo de aplicación comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, durante el cual la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

Por último, las Contralorías Territoriales que en virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del Municipio, que a la luz del Régimen de Contabilidad Pública son consideradas ECP, pero que su información contable debe ser reportada a la CGN a través de las entidades territoriales agregadoras, deben preparar y reportar bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla mediante políticas contables uniformes; no obstante, si en alguna de estas ECP existen hechos económicos particulares, podrán tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, el ente territorial podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20172000063771 DEL 05-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de Saldos Iniciales para el 1 de Enero del 2018, tomando como base los saldos finales a 31 de diciembre de 2017.

Señora

ALEXANDRA COLLAZOS MILLAN

Universidad del Valle - Univalle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500039742, del 20 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Revisando la metodología mediante la cual nuestra Entidad va hacer la transición de los saldos de norma local a norma internacional, nos surgen las siguientes inquietudes;

- Los movimientos de ajustes de transición (reconocimiento, eliminación, reclasificación, valoración) deben formar parte de los auxiliares del año 2018.
- ¿Es necesario usar cuentas transitorias?, o la traza se puede hacer entre las cuentas directamente?

El proveedor de software nuestro, ofrece una solución de crear una contabilidad independiente, de 2017 sin afectar los balances en norma local y para generar los saldos del año 2018 bajo en norma internacional:

Consiste en trasladar los saldos finales del 2017 bajo norma local a un tipo de empresa transitoria en la cual se realizan todos los movimientos de ajustes de transición se hace un cierre y el procedimiento traslada los nuevos saldos iniciales a la vigencia 2018. Se pueden sacar movimientos de esta empresa transitoria.

3. Esto sería válido como soporte para mostrar la trazabilidad en la obtención de los nuevos saldos iniciales bajo norma internacional?

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 357 de 23 Julio de 2008 emanada de la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su Procedimiento para la Implementación y Evaluación de del control Interno Contable establece (...)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y deben estar a disposición de la Contaduría General de la Nación y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales o legales de control, inspección y vigilancia.

De conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública, los libros de contabilidad pueden elaborarse y conservarse en medios físicos o electrónicos. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

(...)

3.15. Eficiencia de los sistemas de información.

Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y

complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

Tratándose de las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera, económica, social y ambiental se efectúan en debida forma.

En el mismo sentido, para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información contable a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública - CHIP, los jefes de las oficinas de control interno evaluarán el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo. (Subrayado fuera de texto).

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución N° 693 del 6 de diciembre de 2016, expedida por la CGN, es su artículo 1 establece: “(...) El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

“Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, a31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018”

La Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, “Por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en su artículo 15 establece:

“Formulario de la categoría estado de situación financiera de apertura - convergencia. Es el medio a través del cual las entidades de gobierno reportarán los saldos iniciales obtenidos en aplicación del marco normativo respectivo. Para el efecto se define el siguiente formulario:

CGN2015_001_SI_CONVERGENCIA

La estructura y composición se detallan a continuación:

CÓDIGO CGN
NOMBRE DE LA ENTIDAD
AL 01/01/2018
CGN 2015_001_SI_CONVERGENCIA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1092

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Miles de pesos

Código de Subcuenta	Nombre de la Subcuenta	Saldo inicial 01-01-2018	Ajustes por errores y reclamaciones		Ajustes por convergencia		Reclasificaciones por convergencia		Saldo ajustado a 01-01-2018	Saldo Corriente	Saldo no corriente
			Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito			
1.1.05.01	Caja Principal										
1.1.05.02	Caja menor										
1.1.15.06	Compromisos de reventa de cuentas por cobrar										
1.3.05.01	Retas por Cobrar										

Código de la subcuenta: Corresponde a la nomenclatura definida en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, y a lo establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, lo cual permite mostrar los registros realizados para la convergencia.

Nombre de la subcuenta: Corresponde a las denominaciones definidas en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo inicial al 01-01-2018: Corresponde a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2017, de los grupos de activos, pasivos y patrimonio y cuentas de orden, del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, una vez realizado el respectivo cierre contable y su traslado. Para las subcuentas nuevas, incorporadas mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Ajustes por errores y reclasificaciones: Corresponde al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a la respectiva subcuenta, derivados de errores evidenciados en aplicación del anterior marco regulatorio. Así mismo incluye las reclasificaciones definidas en aplicación del RCP precedente, diferentes a las generadas en el proceso de convergencia.

Ajustes por convergencia: Corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas contables definidas.

Reclasificaciones por convergencia: Corresponde al traslado de un concepto anterior a una nueva codificación, sin diferencia de valor. Surgen por el cambio del Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones, al establecido mediante la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Saldo ajustado al 01-01-2018: Corresponde a la suma algebraica del saldo inicial con los movimientos débito y crédito por ajustes (errores y convergencia) y reclasificaciones, de las respectivas subcuentas según su naturaleza, obtenidos en el proceso de convergencia al Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

Para las subcuentas no incluidas en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución número 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones, este saldo debe ser cero.

Saldo final corriente: Corresponde a la porción corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo.

Saldo final no corriente: Corresponde a la porción no corriente del saldo ajustado al 01-01-2018, derivados de la aplicación de los criterios definidos en el marco normativo”.

CONCLUSIONES

El cierre contable de los estados Financieros del año 2017 deberá efectuarse de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 del 2008; a partir de este cierre, las Entidades determinarán los saldos iniciales a que se refiere el Artículo 1 de la Resolución N° 693 de 2016, los cuales corresponden al ejercicio en firme de la medición de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, los cuales deberán cargarse en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. Como consecuencia de ello, se deberá adelantar un procedimiento coyuntural e independiente, mediante el cual se puedan determinar los saldos iniciales, medidos bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en forma independiente de los movimientos mediante los cuales se registren los hechos económicos ocurridos durante la aplicación del tal normatividad.

A efectos de determinar los saldos iniciales para la vigencia del año 2018, la Entidad deberá conservar la trazabilidad que realice por los registros contables que se generen, en forma tal que se pueda suministrar la información de que trata el artículo 15 de la Resolución N° 706 de 2016 expedida por la CGN, donde se definen los lineamientos para la presentación de la información contable que incorpora el reconocimiento, eliminación, reclasificación y valoración de hechos económicos, los cuales formarán parte de los saldos iniciales de la Entidad, pero no deberán ser incluidos dentro del movimiento de enero de los Estados Contables de la vigencia del año 2018.

Los rubros a utilizar en este procedimiento especial, corresponden a los sobrevivientes al 31 de diciembre de 2017, habilitados en el Catálogo General de Cuentas denominado CGC

Versión 2007.16 y a los rubros en que se homologarán los saldos bajo la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016. Como consecuencia de ello, no es viable utilizar cuentas transitorias, diferentes a las contempladas en el conjunto de rubros antes mencionado.

Ahora bien, con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado para el manejo de la información contable deberá garantizar la trazabilidad del proceso y la claridad y consistencia de la información, de tal forma que la información registrada en los saldos iniciales de la entidad a 1° de enero de 2018 sea comprensible y útil para los usuarios de la misma.

La CGN se abstiene de determinar si el procedimiento que propone la Entidad para dejar trazabilidad sobre las operaciones realizadas a fin de obtener los saldos iniciales es válido como soporte, pues no es de su competencia validar las metodologías utilizadas por las entidades circunscritas al Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual deberán ajustar sus procesos a los lineamientos generales expresados en los párrafos anteriores.

CONCEPTO No. 20172000075691 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Armonización de políticas contables y procedimientos operativos y administrativos, para un expedito proceso contable

Doctor
 JAIRO FONSECA GONZÁLEZ
 Contador general
 Corpoica
 Mosquera

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500042622, del 20 de septiembre de 2017, en la cual plantea que en el marco del proceso de implementación en Corpoica, basado en los anexos de la Resolución No. 533

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1095

Compilado a 29 de diciembre de 2017

de 2015, el Instructivo 002 de 2015 y la Resolución 620 de 2015, emitidos por la CGN, se ha presentado diversidad de criterios en la construcción de las políticas contables en la medida que no nos son claros los lineamientos analizados hasta el momento.

Al respecto, se solicita una orientación, desde el criterio de la CGN como entidad uniformadora de la información contable pública, si se incluyen o no las siguientes estimaciones dentro de las políticas contables de la entidad:

- Vidas útiles y valores residuales de las propiedades, planta y equipo (y la metodología para su cálculo).
- Descripción de las operaciones de la Entidad y su registro, tales convenios de cooperación o contratos de responsabilidad compartida, aun cuando estos están inmersos en la incertidumbre de la esencia económica subyacente en la forma legal de su constitución.
- Menció de las clases de bienes, derechos u obligaciones existentes en la Entidad en el momento de crear las políticas (año 2017).
- Ejemplos que describen los componentes del costo (y lo que no lo compone), actividades que hacen parte de las fases de investigación y desarrollo de los intangibles, fuentes de información para estimar el valor de mercado o el costo de reposición de un activo, entre otros.
- Menció de metodologías de depreciación, amortización o costeo de inventarios a adoptar en la Entidad.
- Diagramas que describen procesos de la Entidad, o condiciones para la clasificación de los derechos u obligaciones como activos o pasivos en los estados financieros.
- Tablas indicando porcentajes a deteriorar de cuentas por cobrar. Descripción de metodologías a adoptar en la Entidad, tales como cálculos actuariales, valores presentes, concertación de las tasas aplicables (cuando la norma remite al criterio de las entidades para su elección), y demás.
- Fechas para presentar al área contable la información generada las otras áreas de la Entidad.
- Lineamientos para la creación de contratos o convenios, la contratación de personal, la entrega de bienes en comodato o en arrendamiento, entre otros.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, menciona en el Capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y

revelaciones, en el numeral 4, relativo a políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que:

“4.1 Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

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

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, plantea en el numeral 3, relativo a la gestión del riesgo contable que:

“(…)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que si bien las políticas contables de la entidad deben ceñirse a la aplicación de los parámetros establecidos en 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 Doctrina Contable Pública, el manual que se elabore para compilarlas debe diseñarse de acuerdo a las condiciones particulares de la entidad, asegurando que a través de éste se describan las diferentes formas en que la entidad desarrolla las actividades contables, asegurando su actualización permanente para que ello facilite la información a diferentes usuarios.

En los casos por usted expuestos se observa que algunas descripciones no son propiamente estimaciones, tales como la descripción de las operaciones de la Entidad y su registro; lineamientos para la creación de contratos o convenios, la contratación de personal, la entrega de bienes en comodato o en arrendamiento; en tanto que en otros se observa una referencia a aspectos procedimentales como los diagramas que describen procesos de la Entidad.

Bajo este contexto, la entidad puede elaborar un manual integral de políticas y procedimientos, dentro del cual armonice sus políticas contables, ajustadas al Marco normativo que le corresponda, con sus procedimientos operativos y administrativos y demás elementos que contribuyan a un expedito proceso contable.

CONCEPTO No. 20172000091501 DEL 10-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicabilidad de Saneamiento Contable en Empresas Industriales y comerciales del Estado de acuerdo al artículo 355 de la ley 1819 de 2016

Señora

GLORIA PATRICIA CHAVEZ ANGEL

Jefe Gestión Contable (A)

Metro de Medellín

Bello Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500045212, del 9 de octubre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada es una entidad de derecho público, del orden municipal sujeta al orden de la Empresas Industriales y Comerciales del Estado. Sus socios son el Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín, ambos con una participación del cincuenta por ciento (50%).

De acuerdo con el artículo 355 de la ley 1819 del 2016 y la circular conjunta 002 de 2017 de la Procuraduría General de la Nación y de la Contaduría General de la Nación las entidades territoriales deben realizar el proceso de depuración contable.

Según las normas indicadas en el párrafo anterior, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, está dentro de las Entidades que deben dar cumplimiento a dichas normas?”

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1739 del 23 diciembre de 2014, decreta:

“Artículo 59. Saneamiento contable. Modificado por el art. 261, Ley 1753 de 2015. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1753 del 9 de junio de 2015, decreta:

“ARTÍCULO 261. Depuración contable. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. Depuración contable. La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad”

La Ley N° 1819 del 29 de diciembre de 2016, decreta:

“ARTÍCULO 355 SANEAMIENTO CONTABLE. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 17, 3 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución No. 107 del 30 de marzo de 2017, de la CGN por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, establece: (subrayado fuera de texto)

“ARTÍCULO 5°. Las entidades territoriales, en los términos del artículo 286 de la Constitución Política, que deban realizar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, aplicarán el siguiente procedimiento. (...)”

La Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, emitida por la CGN, incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Describe: (Subrayado fuera de texto)

Art. 1. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución.

Art. 2º—El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

Art. 3º—El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento

de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta resolución.

Art. 4- Los responsables del informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

Art. 5º—(Modificado).* Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2016. Así mismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.(...)

Por otra parte la Resolución No. 357 del 2008 de la CGN en su anexo establece:

3. Procedimientos de Control Interno Contable.

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- 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 contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la Ley 1819 de 2016 hace referencia al proceso de depuración contable que deben realizar las entidades territoriales, constituidas según el artículo 286 de la C.P. por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas; en tal sentido la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN en uso de sus competencias legales, aplica únicamente a estas entidades territoriales.

Considerando que en términos generales a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado les aplica la Normatividad contable incorporada al RCP con la Resolución N° 414 y sus modificaciones y además, y en algunos casos la regulación a que se refiere la Resolución N° 743 de 2013 y sus modificaciones o sustituciones, y dado que el ámbito del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 hace referencia taxativamente a las entidades territoriales, no es viable aplicar ésta, ni la Resolución 107 de 2017 expedida por la CGN, a las empresas, incluidas dentro de éstas la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá.

Como consecuencia de ello, el proceso que deben desarrollar permanentemente la Empresas, en aspectos relacionados con la depuración contable permanente y sostenible debe adelantarse con base en lo dispuesto en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000102371 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX.

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1104

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033552, del día 26 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con motivo del proceso que se encuentra adelantando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), de cara a la preparación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido por la Contaduría General de la Nación (CGN), y considerando que se deben definir políticas para el tratamiento de los recursos que se entregan en administración al ICETEX, de manera atenta me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. INVERSIONES

Con relación a los recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX, mediante concepto CGN N° 20172000000201, la Contaduría General de la Nación (CGN), estableció:

“Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneja el ICETEX. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

En tal sentido, se organizó una mesa de trabajo y se realizó un requerimiento de información al ICETEX, con el fin de evaluar la viabilidad del suministro de información en las condiciones señaladas por la Contaduría General de la Nación para el registro de las inversiones.

La respuesta formulada por el ICETEX planteó lo siguiente:

“De otra parte, con los recursos administrados, mientras no son ejecutados, debido a que no existen autorizaciones de desembolso por parte de los constituyentes, el ICETEX conforma una unidad de caja con el propósito de utilizarlos en actividades de inversión a nombre propio, con la intención de mantener inversión liquidas a corto plazo que le garanticen el cumplimiento de sus compromisos y el de percibir algún tipo de rendimiento. Estos rendimientos, mensualmente se abonan a cada uno de los fondos,

teniendo en cuenta la participación de cada saldo promedio disponible del fondo, en la sumatoria de todos los saldos promedio del periodo. Así las cosas, el ICETEX no tiene definido un portafolio de inversiones para cada constituyente." (Subrayado fuera del texto)

Por lo anterior, de manera atenta se solicita concepto acerca del tratamiento que deben recibir los recursos entregados en administración, mientras se encuentren invertidos temporalmente, dado que por política del ICETEX, dichos recursos conforman una unidad de caja, y no se tiene definido un portafolio para cada constituyente.

2. MARCOS NORMATIVOS DIFERENTES

De otra parte, como resultado de los requerimientos efectuados al ICETEX, en los términos planteados por el concepto CGN N°2017000000201, dicha entidad financiera manifestó lo siguiente:

"Es del caso mencionar, que ICETEX por ser entidad financiera de naturaleza especial, tiene establecido un marco técnico de información financiera aplicable al Grupo 1, Decreto 2784 de 2012 y Decreto 1851 de 2013. Así mismo, a partir de las excepciones de las NIIF 9 y NIC 39 para el grupo 1 el valor razonable de la cartera (créditos educativos) y de las inversiones, continúa siendo el establecido en la Circular Externa 100 de 1995 emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Así mismo y de conformidad con el párrafo anterior, es importante señalar que el ICETEX, no está obligado a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público, NICSP y por ende no tiene la infraestructura, ni la capacidad operativa para cumplir con los requerimientos de información solicitados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público." (Subrayado fuera del texto)

En tal sentido, de manera atenta se solicita pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, acerca de la forma en la que debe proceder el Ministerio de Hacienda y Credo Público para la incorporación en sus Estados Financieros de las operaciones realizadas por el ICETEX, teniendo en cuenta lo manifestado por la referida Entidad Financiera, y que las bases de preparación de la información son diferentes."

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

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto CGN N°2017000000201, del día 5 de enero de 2017, dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), mediante el cual se concluyó lo siguiente:

“(...) 3. Suministro de la información necesaria por parte del ICETEX para el tratamiento contable de préstamos por cobrar:

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor del MHCP y en beneficio de sus funcionarios, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente por parte del ICETEX acerca de la utilización de los recursos del fondo, bajo el amparo de la cláusula 9 del contrato, a fin de que el Ministerio dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

4. Recursos entregados en administración invertidos en el portafolio de inversiones de fondos del ICETEX:

Los recursos entregados en administración por el Ministerio al ICETEX, que a su vez sean invertidos en el portafolio de inversiones de fondos de esta Entidad, serán reclasificados en la subcuenta y cuenta respectiva a la modalidad que corresponda del manejo del portafolio que maneje el ICETEX. (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015, describe la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como “...recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)”

Así mismo, el CGC describe la cuenta 4802 – FINANCIEROS como “...el valor de los ingresos obtenidos por la entidad 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. (...)”

El Artículo 2 de la Resolución N° 598 de 2014 y sus modificaciones establece que “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la

Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta lo planteado en su consulta sobre las dificultades para el reconocimiento de las inversiones, toda vez que el ICETEX no maneja portafolios de inversión individualizados por cada entidad, es viable que el MHCP, con la información suministrada por el ICETEX sobre los rendimientos mensuales generados, reconozca un mayor valor del recurso entregado en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1908 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 480232 – Rendimiento sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS. Por lo anterior, se modifica la respuesta 4 del concepto CGN N° 2017000000201, del día 5 de enero de 2017.

Con respecto a la segunda inquietud relacionada con la diferencia de marcos normativos entre el MHCP y el ICETEX, se ratifica lo dispuesto en la respuesta 3 del concepto CGN N° 2017000000201, aclarando que, de conformidad con el Artículo 3 de la Resolución N° 598 de 2014 y sus modificaciones, las partes pueden establecer contractualmente la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido por la CGN para el manejo de los recursos entregados en administración al ICETEX, donde ambas entidades adopten las estrategias necesarias para efectuar la homologación de la información, a efectos de su incorporación en el Ministerio.

CONCEPTO No. 20172000107101 DEL 06-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúo de bienes en la implementación de la normatividad contable adoptada mediante La Resolución 533 de 2015

Doctora

ANA LINDA BASTIDAS R.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1108

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Contadora
Municipio de Sapuyes
Sapuyes - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el Nº 2017-550-005150-2 del 22 de Noviembre de 2017, mediante la cual consulta si para efecto de determinar el valor de los bienes del municipio, a la fecha de transición al nuevo Marco normativo de contabilidad se requiere la contratación de los avalúos con un profesional adscrito a la lonja.

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013 “mediante la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones” en los artículos 4° y 6° señala:

“Artículo 4° Desempeño de las Actividades del Avaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles: (...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...)” (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 6° Inscripción y requisitos. La inscripción como evaluador se acreditará ante el Registro Abierto de Evaluadores. Para ser inscrito como evaluador deberán llenarse los siguientes requisitos por esta ley:

a) Acreditar en la especialidad que lo requiera:

(i) formación académica a través de uno o más programas académicos debidamente reconocidos por el Ministerio de Educación Nacional que cubran: (a) teoría del valor, (b) economía y finanzas generales y las aplicadas a los bienes a evaluar, (c) conocimientos jurídicos generales y los específicos aplicables a los bienes a evaluar, (d) las ciencias o artes generales y las aplicadas a las características y propiedades - intrínsecas de los bienes a evaluar, (e) de las metodologías generales de valuación y las específicas de los bienes a evaluar, (d) métodos matemáticos y cuantitativos para la valuación de los bienes y (e) en la correcta utilización de los instrumentos de medición utilizados para la identificación o caracterización de los bienes a evaluar, o

(ii) Demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el parágrafo 1° del presente artículo;

b) Indicar datos de contacto físico y electrónico para efectos de notificaciones. Corresponde al Avaluador mantener actualizada esta información.

Parágrafo 1°. Régimen de transición. *Por única vez y dentro de un periodo de veinticuatro (24) meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación por la Superintendencia de Industria y Comercio, los nacionales o los extranjeros autorizados por esta ley que a la fecha de expedición de la presente ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar prueba de la formación académica exigida en este artículo, acreditando: (i) certificado de persona emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. (...)*

Por su parte, los artículos 6° y 12° del **Decreto 556 de 2014** reglamentario de la Ley 1673 de 2013, señalan:

“Artículo 6° Certificados académicos. La formación académica de los evaluadores de que trata el literal a) del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará con el título y/o la certificación de aptitud ocupacional del respectivo programa académico debidamente reconocido por autoridad competente y con el correspondiente certificado de las asignaturas cursadas y aprobadas.

Las Entidades Reconocidas de Autorregulación (ERA) tendrán en cuenta las certificaciones de asignaturas que allegue el interesado en ser inscrito como evaluador, expedidas por instituciones de educación superior y/o las instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes. “

Artículo 7°. Régimen de transición. Durante el régimen de transición previsto en el artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, el alcance de los certificados de calidad de personas expedidos por entidades de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) y los de experiencia en la actividad de valuación, de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, deben coincidir entre sí y respecto de la tabla establecida en el artículo 5°.

Durante el régimen de transición de la ley, los alcances de la acreditación deberán ser iguales a los establecidos en la tabla señalada en el artículo 5°. Para ello, los organismos de certificación de personas de que trata el parágrafo 1° del artículo 6° de la ley, deberán cubrir los conocimientos establecidos en el literal a) del artículo 6°, como condición para la expedición del certificado. Quienes estén certificados por dichos organismos o quieran estarlo, deberán obtener su certificado una vez la entidad haya obtenido su acreditación en el alcance correspondiente ante el Organismo Nacional de Acreditación (ONAC).

Para obtener el respectivo certificado, los evaluadores deberán cumplir con las exigencias que la acreditación le impone a la entidad de evaluación de la conformidad de acuerdo con la norma ISO 17024, así como con las que imponga el acuerdo de autorización que suscriban la Entidad Reconocida de Autorregulación y el organismo de certificación de personas.

La demostración del tiempo de experiencia mínima exigida en el párrafo 1° del artículo 6° de la Ley 1673 de 2013, se acreditará mediante uno o más certificados expedidos por empleadores o contratantes en los cuales conste haber realizado uno o más avalúos, así como las fechas de inicio y de terminación de las actividades propias del evaluador.

Parágrafo 1°. Los documentos que demuestren experiencia deberán referirse a actividades realizadas con anterioridad a la presentación de los documentos ante la Entidad Reconocida de Autorregulación con la que desea adelantar su inscripción.

En todo caso, el plazo de que trata este párrafo será de máximo seis (6) meses contados a partir de la publicación del presente decreto...

Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por regla general para realizar los avalúos debe atenderse a la Ley N° 1673 de 2013 y el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde disponen que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior y/o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación –ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Igualmente debe tenerse presente lo dispuesto en el párrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, que determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma ISO 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia cuando la entidad dispone de personal que cumpla los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo o en caso contrario con personas calificadas según las disposiciones mencionadas.

CONCEPTO No. 20172000107001 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Presentación de estados financieros agregados, Certificación de

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1112

Compilado a 29 de diciembre de 2017

	estados financieros, Conversión de estado financieros a moneda extranjera

Doctora

OLGA ROCÍO GIL QUINTERO

Líder Del Programa Unidad de Contaduría

Municipio de Medellín

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004775-2 del 26 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta en el contexto de la normatividad adoptada por la Resolución 533 de 2015, lo siguiente:

1. Agregación de Estados Financieros

Para cumplir con la obligación señalada en el artículo 23 de la Resolución 706 de 2016, sería necesario reportar un conjunto completo de estados financieros agregados, preparados por la entidad agregadora, o se puede reportar los estados financieros que elabora cada una de las entidades partícipes del proceso de agregación, es decir, los del Municipio, los de la Contraloría y el agregado de los Fondos de Servicios Educativos firmados por los responsables en cada caso?

2. Certificación estados financieros

Con la aplicación de la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017, se requiere expedir la certificación exigida actualmente, o este requisito se suple con la declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para entidades de Gobierno a que se refiere el numeral 1.3.6.2. Revelaciones de la Norma para la Presentación de estados financieros y Revelaciones?

3. Conversión de estados financieros.

Respecto de la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de cambio de la moneda extranjera, para la Conversión de estados financieros pregunta:

3.1. El Municipio de Medellín diariamente genera un volumen transaccional muy alto, con impacto directo en el estado de resultados, por lo que la utilización de la tasa de cambio de la fecha de las transacciones para la conversión de ingresos, gastos y costos,

representa un alto grado de complejidad operativa para el equipo encargado, ¿Sería posible la utilización de la tasa promedio del año?

En comunicación telefónica la entidad indica que la solicitud hace referencia a los rubros del estado de resultados que se transan en la moneda funcional.

3.2. Teniendo en cuenta las operaciones incluidas en el patrimonio hasta 31 de diciembre de 2017 y el volumen transaccional del Municipio de Medellín acumuladas a esta fecha ¿Es posible que la tasa a utilizar para convertir el patrimonio del estado de situación financiera y las cifras comparativas sea la tasa de la fecha de transición para las partidas que se carguen como saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo y no la tasa de cambio de las fechas de las transacciones?

CONSIDERACIONES

1. Agregación de estados financieros.

El Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública define para efectos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública a la Entidad Contable Pública como “ la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica...

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación...”

Por su parte, el artículo 6° de la Resolución 706 de 2016, señala "ARTICULO 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA-CONVERGENCIA.

Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- CGN2005_01_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el Parágrafo 1 del artículo 16 de la Resolución 706 DE 2016 señala: “El Representante Legal y el Contador Público que tenga a su cargo la contabilidad de las entidades públicas que agregan información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios necesarios que deben tenerse en cuenta para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las diferentes categorías y reportarlos a la Contaduría General de la Nación, en las fechas definidas en el presente artículo...” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, el artículo 23 de esta misma normativa señala: “REPORTE DE ESTADOS CONTABLES. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las entidades de gobierno deberán reportar los estados contables básicos, que incluyen las notas a los estados contables, en archivo PDF, en la categoría Información contable pública a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación

A partir del corte de 2018 las entidades de gobierno deberán reportar al final de cada período contable el conjunto completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la categoría información contable pública-convergencia a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.”

Además, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenidas en el Anexo de la Resolución 484 de 2017, señala:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

6. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

2. Certificación de estados financieros.

La Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 1.3.6.2 dispone:

“58. La entidad revelará la siguiente información: (...)

b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.”

3. Conversión de estados financieros.

La Norma Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, en el numeral 2.2 Conversión de estados financieros señala:

“6. Cuando la entidad requiera presentar sus estados financieros en una moneda distinta al peso colombiano, convertirá sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación respectiva.

7. El resultado y la situación financiera de la entidad se convertirán a la moneda de presentación teniendo en cuenta lo siguiente:

a) los activos y pasivos del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio en la fecha de cierre del estado de situación financiera;

b) el patrimonio del estado de situación financiera presentado, incluyendo las cifras comparativas, se convertirá a la tasa de cambio de las fechas de las transacciones;

- c) los ingresos, gastos y costos que presente el resultado del periodo, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
- d) las diferencias en cambio resultantes se presentarán en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

1. Agregación de estados financieros.

La entidad contable pública se define como la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que en cumplimiento de su objeto desarrolla el proceso contable y produce estados, informes y reportes contables con base en las normas expedidas por el Contador General de la Nación, con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.

Ahora, en relación con la entrega a la CGN de los reportes de información que se realiza a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública - CHIP, son responsables de su envío las entidades que tienen asignado un código institucional, que puede corresponder a información de una única entidad o a información agregada de diferentes entidades, aspecto que deberá indicarse en la presentación de los estados financieros por la entidad que envía los reportes señalados en la Categoría de Información contable pública-Convergencia. En consecuencia, a la información de reportes se anexarán los estados financieros de la entidad que reporta a la CGN agregados con los correspondientes a las demás unidades o entidades que agrega.

2. Certificación de estados financieros.

En el proceso de implementación de la Nueva normatividad contable, la CGN adelanta el proceso de revisión de los procedimientos contemplados en el RCP precedente, de manera que para efectos de determinar la obligatoriedad o no de expedir la certificación, deberá esperarse a la emisión del procedimiento respectivo.

Es del caso señalar, que en las Notas preparadas como parte integral de los estados financieros deberá incluirse la declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuales como parte integral del Régimen de Contabilidad Pública se presentan firmadas por los responsables de la información

contable, como son el Representante legal, el Contador y, por el Revisor Fiscal si la entidad está obligada a proveer este cargo.

3. Conversión de estados financieros.

3.1. La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, dispone que para la conversión de estados financieros, los ingresos, gastos y costos que presenta el resultado del período, incluyendo las cifras comparativas deberán realizarse utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción.

Ahora bien, cuando la entidad requiera convertir los estados financieros a una moneda diferente, para las transacciones que afectaron el resultado del ejercicio y que efectivamente corresponden a operaciones realizadas en moneda extranjera, se utilizará la tasa de cambio de la fecha de la transacción y no tendrán modificación y para la conversión a una moneda diferente de aquellas transacciones en moneda funcional que presentan un alto volumen, previo el análisis del comportamiento de la tasa de cambio, la entidad podrá utilizar una tasa media, que a falta de regulación específica podrá ser determinada por la entidad, siempre que no se presenten variaciones significativas. De presentarse estas últimas, deberá recurrirse a las tasas de las fechas de las transacciones.

3.2. En relación con los saldos del patrimonio incluyendo las cifras comparativas, la conversión a moneda diferente de la funcional, se convertirá a la tasa de cambio de las fechas de las transacciones.

Es del caso señalar, que si la entidad requiere la conversión del estado de situación financiera con los saldos iniciales se tomará la tasa de cambio de la fecha de transición en el entendido que la nueva normatividad aplica a partir del 1° de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20172000108381 DEL 15-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los hechos que se derivan del esquema para la prestación del servicio público de aseo adoptado en Bogotá D.C.

Doctora
MARTHA JANETH CARREÑO LIZARAZO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500046002 del 12 de octubre de 2017, donde solicita pronunciamiento sobre la inaplicabilidad de lo señalado por esta entidad en la doctrina contable pública emitida mediante concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, ratificado mediante concepto N° 20162000038101 del 29 de noviembre de 2016, que hacen referencia al reconocimiento contable de los hechos que se derivan del esquema para la prestación del servicio público de aseo adoptado en Bogotá D.C.

CONSIDERACIONES

El esquema para la prestación del servicio de aseo que opera en la ciudad de Bogotá D.C. fue adoptado mediante el Decreto Distrital No. 564 de 2012 y fue reglamentado por la Resolución No. 365 de 2013, expedida por la UAESP y el contrato interadministrativo 017 de 2012, suscrito entre la EAB ESP y la UAESP, se adoptó el “Esquema Transitorio del servicio de Aseo” de Bogotá D.C.

En desarrollo del citado marco normativo la UAESP suscribió el contrato interadministrativo 017 de 2012 con la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ ESP, cuyo objeto es la “Gestión y operación del servicio público de aseo en el área de la ciudad de Bogotá D. C., en sus componentes de recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, técnico, operativo, educativo y administrativo que ello conlleva”.

Mediante concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, Contadora General de Bogotá D.C., referido al reconocimiento contable de los recursos originados en el Esquema de Aseo que opera en Bogotá D.C, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CGN señaló:

“Con la facturación presentada por la EAB ESP, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP, como entidad responsable de garantizar la prestación del servicio de aseo en la ciudad, reconocerá los derechos e ingresos correspondientes por la prestación del servicio mediante un débito en la Subcuenta 140808 Servicio de Aseo de la Cuenta 1470 SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la Subcuenta 432307 Recolección domiciliaria de la Cuenta 4323 Servicio de Aseo. Esta Unidad deberá mantener el control detallado sobre los valores pendientes de recaudo y, cuando ello sea pertinente, reconocerá el deterioro de la cartera. También será la entidad encargada de reportar las operaciones recíprocas cuando se trate de la prestación del servicio de aseo a entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP.” (Subrayado fuera de texto)

En el concepto No. 20162000038101 del 29 de noviembre de 2016, dirigido a la doctora Beatriz Elena Cárdenas Casas, Directora General Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos de Bogotá D.C. (UAESP), la CGN indicó lo siguiente:

“De conformidad con las consideraciones, mientras se encuentre vigente lo dispuesto por la UAESP en el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo - de la Resolución N° 365 de 2013, mediante la cual se adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., donde se establece que los ingresos obtenidos en desarrollo de la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP, el procedimiento contable a seguir debe ser el señalado por la CGN en el concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015.

Ahora bien, si la Administración Distrital decide modificar el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo de la citada Resolución N° 365 de 2013, disponiendo que los ingresos tarifarios por concepto de la prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C. debe reconocerlos una entidad pública diferente a la UAESP, el reconocimiento de tales ingresos deberá efectuarlo la entidad designada, siguiendo el procedimiento descrito por la CGN en el concepto antes citado.” (Subrayado fuera de texto).

La UAESP, mediante Resolución N° 353 de 2016, aclaró lo dispuesto en el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 de 24 de julio de 2013, en donde se dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO.- Se aclara el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 del 24 de julio de 2013, en el sentido de indicar que los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son de destinación específica, los

cuales pertenecen al esquema del servicio de aseo y están afectos a las actividades o componentes del mismo y cubren los costos y gastos en que incurre cada prestador incluyendo su rentabilidad, o de otra parte son contribuciones para cubrir los subsidios, sin que los mismos sean de propiedad de la UAESP en razón a que la entidad no presta de manera directa el servicio de aseo en la ciudad de Bogotá D.C." (Subrayado fuera de texto)

En el Marco conceptual anexo a la Resolución Nº 533 de 2015, mediante la cual se expidió el nuevo Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 4. "Características cualitativas de la información financiera", señala:

"4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo." (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, dispone:

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

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

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

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

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

El 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El citado Marco normativo contable, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La CGN ratifica el concepto expedido con radicado N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015, hasta el momento en que pierde vigencia el numeral 3.5. de la Resolución UAESP No. 365 de 24 de julio de 2013. Ahora bien, dado que a partir de la aclaración efectuada a dicho numeral, mediante la Resolución UAESP N° 353 de 2016, se vislumbra un cambio sustantivo en el alcance del esquema utilizado para la prestación del servicio de aseo en Bogotá, razón por la cual desde su expedición, en el procedimiento contable a aplicar debe atenderse a los siguientes lineamientos:

La prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C., adoptado con el Decreto Distrital N° 564 de 2012 y reglamentado en la Resolución UAESP N° 365 de 2013, opera mediante un

acuerdo vinculante suscrito entre la UAESP (como entidad concedente) y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá D.C. EAB ESP., en el que la citada empresa desarrolla una actividad que se encuentra cargo de la primera a cambio de una contraprestación por los servicios prestados o por la actividad desarrollada durante el plazo del acuerdo de concesión.

Ese acuerdo vinculante no se enmarca dentro de lo establecido por la CGN en la norma de “ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE”, dispuesta en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, la cual modificó las normas anexadas a la Resolución N° 533 de 2015, por cuanto la EAB ESP no utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la UAESP, o para desarrollar una actividad reservada exclusivamente para esa Unidad, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada.

Por lo anterior, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de devengo, esencia sobre la forma y asociación, corresponde a la EAB ESP, como entidad prestadora del servicio de aseo, reconocer en su contabilidad los ingresos, derechos, costos y gastos que surgen de tal actividad en la zona asignada, lo cual deberá efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo.

Igualmente estos lineamientos son aplicables hasta el 31 de diciembre de 2017, fecha hasta la cual se encontrará vigente el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

CONCEPTO No. 20172000108961 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo Obligatoriedad de revelar en las Notas el cálculo de los indicadores

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo

Doctora

SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA

Gerente de Contabilidad

Fiduprevisora S.A

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500051372, del día 22 de noviembre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta lo establecido en los Planes de Mejoramiento de los hallazgos de la Contraloría General de la República para la vigencia 2016, respetuosamente les solicitamos emitir concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Es de obligatorio cumplimiento la elaboración del flujo de efectivo para el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio teniendo en cuenta que es un patrimonio autónomo creado por la Ley 91 del 29 de diciembre de 1989 como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, con independencia patrimonial, contable y estadística, cuyos recursos deben ser administrados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, para lo cual el gobierno suscribió un contrato de fiducia mercantil con Fiduciaria la Previsora.

2. Es de obligatorio cumplimiento incluir en las Notas a los Estados Financieros el cálculo de los indicadores.”

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

CONSIDERACIONES

1. Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo:

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, el numeral 13 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos, establece que: “Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados,

clasificados en actividades de operación, inversión y financiación. ...(...)”. (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, el párrafo 5 del numeral 1.2 de la Norma de Presentación de Estados Financieros establece que: “Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el párrafo 1 del Artículo 4 de la Resolución Nº 533 de 2015, modificada por la Resolución Nº 484 de 2017, establece que “el primer estado de flujos de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019. No obstante las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.”

2. Obligatoriedad de incluir el cálculo de los indicadores en las Notas a los Estados Financieros:

Por otra parte, los numerales 16 y 22 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente establecen lo siguiente:

“16. NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. (...)”

22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO Se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, ... (...)”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, únicamente las empresas públicas estaban obligadas a elaborar y presentar el Estado de Flujo de Efectivo y revelar en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta, los fondos provistos y utilizados, clasificados en actividades de operación, inversión y financiación.

Ahora bien, a partir de la aplicación obligatoria del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, incluida la Resolución N° 484 de 2017, deberán elaborar y presentar, dentro del conjunto de estados financieros, un estado de flujos de efectivo del periodo contable, de acuerdo a los criterios definidos en el numeral 1.3.5 de la Norma de Presentación de Estados Financieros, el cual se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019; no obstante, las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

2. El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos no obliga explícitamente a las entidades a revelar el cálculo de los indicadores financieros o de gestión en las Notas a los estados financieros. No obstante, la entidad deberá evaluar su pertinencia, teniendo en cuenta que cuando se traten de situaciones específicas materiales, debe presentarse la información adicional cualitativa y cuantitativa que permita a los usuarios conducir a juicios y decisiones razonables sobre las actividades y situación de las entidades contables pública.

CONCEPTO No. 20172000108981 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento del derecho por transferencias del FONTV y FONTIC.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los recursos del FONTV y FONTIC.

Doctor

JOSÉ JORGE DANGOND CASTRO

Gerente

ESP Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500056501, del día 16 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Radio Televisión Nacional de Colombia —RTVC recibe ingresos por transferencias del Fondo de desarrollo de la Televisión y los contenidos FONTV, que administra la Autoridad Nacional de Televisión —ANTV- para operación, funcionamiento e inversión. (...)

Por lo anterior y dando cumplimiento a esta resolución, RTVC registró en sus Estados Financieros el valor de las vigencias futuras, en cuentas por cobrar cuenta 1413 y en cuentas por pagar en la cuenta 2915.

RTVC está reflejando en sus Estados Financieros unos derechos que solo podrá cobrar en cada vigencia como lo establece el acto administrativo, así mismo unas transferencias condicionadas recibidas para ejecutar, sin que se haya recibido el recurso.

Por otra parte, al reportar las operaciones recíprocas se presentan diferencias con las entidades que emiten estos actos administrativos MINTIC, ANTV y FONTIC, debido a que estos solo podrán afectar el presupuesto en la parte proporcional a cada vigencia y no por la totalidad del acto administrativo por lo cual estas entidades solo contabilizan la parte que se asignara para la vigencia en curso.

En consecuencia, solicitamos a ustedes nos indiquen el manejo contable que se le debe dar en esta vigencia a la asignación de recursos con vigencias futuras que mediante acto administrativo sean asignadas a RTVC por parte de la ANTV y FONTIC.

Adicionalmente y teniendo en cuenta que RTVC fue catalogada dentro de la resolución 533/15, solicitamos revisar el procedimiento establecido por la Resolución 499 del 2013 para el manejo de los recursos recibidos de la ANTV y el FONTIC a partir del 1 de enero de 2018, en el marco de las NICSP.”

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del numeral 9.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública define Activos como “(...)...recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtiene como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. ...” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la cuenta 1413 – TRANSFERENCIAS POR COBRAR en los siguientes términos:

“1413 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.” (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la nueva regulación contable, el numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera 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”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Para el reconocimiento de deudores por concepto de transferencias, la entidad receptora debe comprobar si efectivamente tiene un derecho cierto a su favor, es decir, que sea claro, expreso y exigible. Cuando en un plan financiero plurianual se proyecta la entrada de recursos en vigencias futuras por transferencias que por disposición legal debe ceder otra entidad, ello no genera un derecho cierto a favor de la entidad receptora.

Ahora bien, solo se reconocerán deudores por concepto de transferencias, si tales derechos surgen de un acuerdo formal suscrito de forma autónoma entre la entidad cedente y la entidad receptora, que originan derechos ciertos para la entidad receptora y una obligación cierta para entidad cedente. Por lo tanto, con la expedición del acto administrativo de la asignación de los recursos y el programa de giros de cada vigencia, RTVC debe reconocer una cuenta por cobrar por transferencias únicamente por el valor de los recursos asignados para el periodo contable en curso, sobre los cuales ya exista un derecho de cobro cierto, más no por la suma de los recursos de vigencias futuras.

En cuanto a la nueva regulación contable, es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones es un desarrollo propio de la CGN, el cual, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las NICSP, no es igual a estas últimas.

Teniendo claro lo anterior, con respecto al procedimiento para el manejo de los recursos recibidos de FONTV y el FONTIC a partir del 1º de enero de 2018, con aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se informa que la CGN se encuentra elaborando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con estos recursos, el cual será publicado para comentarios del público antes de su publicación definitiva.

CONCEPTO No. 20172000108991 DEL 18-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aspectos diversos sobre la materialidad

Doctor

IVÁN DAVID BORRERO HENRIQUEZ

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500050682, del día 17 de noviembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. ¿La Contaduría General de la Nación como ente rector que consolida la información financiera de las entidades del gobierno, no debería ser quien defina el criterio de Materialidad de las entidades Públicas?
2. ¿Cómo una Entidad del Gobierno puede definir su materialidad? ¿Qué criterios cuantitativos y cualitativos se deben tener en cuenta?
3. ¿La definición de materialidad establecida por cada entidad del Gobierno, no afectaría la información de las operaciones recíprocas, en cuanto a requerimientos de reconocimiento y medición?
4. Una vez definida la materialidad por parte de la entidad pública, cuando se realice un cambio de administración y ésta decida modificar el criterio de materialidad, ¿Qué pasa? ¿Cuál es el paso a seguir? ¿Se consideraría error, cambio de política o estimación?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.1 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe la característica fundamental de Relevancia en los siguientes términos:

“4.1.1. Relevancia

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1130

Compilado a 29 de diciembre de 2017

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

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 una entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 4.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1 y 2. En cuanto a la primera y segunda pregunta sobre la materialidad, la CGN no ha definido ni definirá parámetros, toda vez que le corresponde únicamente señalar el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. Es responsabilidad de cada entidad establecer la materialidad dentro de sus políticas contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña y las características particulares de cada una de ellas.

Como consecuencia de ello, las entidades deberán adoptar dentro de sus políticas de gestión de los activos, los parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios establecidos en la regulación expedida por la CGN. Por tanto, es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información.

3. El reporte de operaciones recíprocas no está fundamentado en la materialidad, por lo tanto la definición de un umbral de materialidad por parte de cada entidad no afectará el reporte de las mismas.

4. El umbral de materialidad está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad, por lo que deberá ser tratado como una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina dicho valor incorporan cierto grado de incertidumbre, dado que las condiciones de la entidad pueden cambiar en periodos posteriores.

Por lo tanto, los efectos que se deriven de un cambio en el umbral de materialidad como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, se aplicarán de manera prospectiva, aplicando el numeral 4.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20172000115671 DEL 29-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo de partidas conciliatorias en la definición de la política de efectivo y equivalentes de efectivo, y uso de la cuenta 2407 - RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Doctora
MARISOL ABRIL
Profesional Universitario
Unidad de Restitución de Tierras
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005058-2, del día 17 de noviembre de 2017, en la cual solicita se indique para la definición de la política de manejo de efectivo y equivalentes de la entidad, si las partidas conciliatorias deben ser registradas en los estados financieros en el mes que se generan o si se puede establecer dentro de la política: “En el evento que se presenten consignaciones por identificar, se deberán depurar, máximo, dentro de los tres (3) meses siguientes de su generación, si transcurrido este tiempo no fue posible su identificación, se procede a realizar el registro contable en las cuentas definidas para tal fin; sin embargo es pertinente precisar que para el cierre de cada vigencia fiscal, todas las partidas generadas y sin identificar, se deberá registrar en los Estados Financieros”.

Lo anterior, considerando que la CGN dentro del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contempla la cuenta contable 2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para realizar el registro de las partidas conciliatorias, según lo indica la dinámica de la cuenta en el numeral 3- “El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente”.

Así mismo, solicita se indique si en el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno se debe utilizar para el registro de éstas partidas la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en la subcuenta 240720 – Recaudos por clasificar o la subcuenta 240790 – Otros recaudos a favor de terceros.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 298 de 1996 señala:

“Artículo 4: Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer,

medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

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

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

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel y relevancia de la información financiera de la entidad.”

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 del 2017, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

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 establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

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

documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente:

Es pertinente precisar, que la regulación y doctrina expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los activos a nivel general y a resolver consultas sobre la interpretación y aplicación de la normatividad expedida por la entidad, más no a verificar las políticas particulares de las entidades, razón por la cual, este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la política planteada en su solicitud.

Por lo cual, dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las políticas contables tendrán que ser diseñadas por la entidad tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así mismo, estas deben establecerse de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y reportar información relevante, completa, neutral y libre de errores significativos. Los hechos y particularidades a tomar en cuenta se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, entre otros.

En relación al registro de las partidas mencionadas en su consulta, se indica que la Administración es la encargada de adoptar estrategias para que este tipo de situaciones no sucedan y se presenten así partidas conciliatorias, y en el caso de que sea imposible

evitarlas, es esta misma la responsable de tomar acciones para realizar la depuración de este tipo de cuentas en el menor tiempo posible, ello en pro de dar cumplimiento a lo señalado por los principios contables de devengo y periodo contable, contenidos en los Principios de Contabilidad Pública, incluidos en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así mismo, se indica que la cuenta 2905 – RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS existente bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, se homologa en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno con la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cuenta en la cual la subcuenta 240720 – Recaudos por clasificar, se afectará de manera transitoria, cuando la entidad ha recibido recursos cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación en los estados financieros; por su parte la subcuenta 240790 – Otros recaudos a favor de terceros, se afectará cuando la entidad recibe recursos por conceptos diferentes a los enunciados en las demás subcuentas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000131 del 05-01-2017
 20172000000711 del 12-01-2017
 20172000000771 del 16-01-2017
 20172000000941 del 17-01-2017
 20172000004741 del 16-02-2017
 20172000024561 del 27-04-2017
 20172000035671 del 04-07-2017
 20172000056591 del 11-09-2017
 20172000062251 del 26-09-2017
 20172000064301 del 12-10-2017
 20172000066891 del 26-10-2017
 20172000075751 del 09-11-2017
 20172000089891 del 10-11-2017
 20172000103241 del 15-11-2017
 20172000106321 del 29-11-2017
 20172000106751 del 01-12-2017
 20172000115441 del 28-12-2017

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

